

UiO • Det juridiske fakultet

«Uriktige eller ufullstendige opplysninger»?

En analyse av vilkåret i lignl. §§ 9-6 nr. 3 litra a, 10-2 nr. 1 og 12-1 nr. 1 litra a.

Kandidatnummer: 204

Leveringsfrist: 01.06.14

Antall ord: 37.900



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Problemstilling og systematikk.....	1
1.2	Et komparativt perspektiv: Svensk og dansk rett.....	2
1.3	Avgrensninger og metodiske utfordringer	2
2	SKATTESYSTEMETS ADMINISTRATIVE OPPBYGGING OG BEGREPENES PLASS I SYSTEMET.	3
2.1	Ligningsforvaltningens oppbygging og formål	3
2.1.1	Ligningsforvaltningens oppbygging og rettslige forankring.....	3
2.1.2	Forholdet til den alminnelige forvaltningsrett	5
2.1.3	Selvangivelsesprinsippet	6
2.2	Grunnlaget for korrekt ligning: Opplysninger	7
2.2.1	Skattyters opplysningsplikt	7
2.2.2	Ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt	9
2.3	Virkemidler og sanksjonssystem	10
2.3.1	Det norske systemet.....	10
2.3.2	Det svenske systemet.....	11
2.3.3	Det danske systemet	13
3	GENERELT OM OPPLYSNINGSPLIKTEN OG BEGREPET «URIKTIGE ELLER UFULLSTENDIGE OPPLYSNINGER».....	14
3.1	«Uriktige opplysninger»	14
3.2	«Ufullstendige opplysninger».....	16
3.3	Opplysningsplikten som utgangspunkt for vurderingen av om det er gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger»	16
3.4	Nærmere om opplysningspliktens innhold	18
3.4.1	Faktiske og rettslige opplysninger.....	18

3.4.2	Opplysningsplikt om egen skatteplikt/relevant for egen ligning.....	22
3.4.3	Situasjonsbestemt opplysningsplikt.....	23
3.4.4	Fremtidig skatteplikt.....	24
3.4.5	Muntlige eller skriftlige opplysninger?	24
3.4.6	Når må opplysningene gis?.....	25
3.4.7	Unnlatelse av å opplyse om feil ved ligningen.....	26
4	KRAVET TIL «AKTSOM» OG «LOJAL» OPPTREDEN	27
4.1	Innledning	27
4.2	Hva vil det si å være «aktsom» og «lojal»?	28
4.2.1	Ordnes denotative betydning	28
4.2.2	Hvordan har Høyesterett tolket plikten til å opptre «aktsomt» og «lojalt» etter lignl. § 4-1?	29
4.3	Kritikk mot begrepsbruken	33
5	LOFFLANDSTANDARDEN – AVVEININGEN MELLOM OPPLYSNINGSPLIKTEN OG UNDERSØKELSESPLIKTEN (VED «UFULLSTENDIGE OPPLYSNINGER»)	34
5.1	Innledning	34
5.2	Standardens innhold.....	35
5.2.1	Sakens fakta.....	35
5.2.2	Standardens formulering.....	37
5.2.3	Loffland-standardens betydning for «uriktige» vs. «ufullstendige» opplysninger	39
5.2.4	En sammenligning med svensk rett	41
5.3	Hvordan er Loffland-standardens anvendt i rettspraksis?	42
5.3.1	Innledning.....	42
5.3.2	Problemstilling 1: Opplysninger gitt i regnskapsmateriale	43
5.3.3	Problemstilling 2: Opplysninger gitt andre steder enn i selvangivelsen med vedlegg	54

5.3.4	Problemstilling 3: Opplysninger med bakgrunn i uriktig skatterettslig forståelse	65
5.3.5	Konklusjon	72
6	INTERNPRISING (OG ANDRE SKJØNNMESSIGE FASTSETTELSE).....	72
6.1	Problemstillingen	72
6.2	Internpriser som «uriktige eller ufullstendige opplysninger»	73
6.2.1	Kan en uriktig fastsatt internpris utgjøre en «uriktig» eller «ufullstendig» opplysning?	73
6.2.2	Kriteriene for å anse en uriktig internpris som en «uriktig» eller «ufullstendig» opplysning	76
6.3	«Uriktig opplysning» også ved tilleggsskatt og straff?	81
6.3.1	Spenningsforholdet mellom flertallet og mindretallet i Baker Hughes	81
6.3.2	Høyesteretts vurdering i Statoil-dommen om forholdet mellom bestemmelsene	82
6.3.3	Underrettspraksis	83
6.3.4	Sammenfatning	85
6.4	En sammenligning med utenlandsk rett	85
6.5	Sammenfatning	87
7	OPPLYSNINGSPLIKTEN I OMGÅELSESTILFELLENE.....	88
7.1	Innledning	88
7.2	Rettspraksis	90
7.2.1	Rt. 1992 s. 1588 (Loffland)	90
7.2.2	Avgjørelser fra lagmannsrettene	90
7.2.3	Avgjørelser fra Oslo tingrett	94
7.3	Sammenfatning og vurdering – hvilken rettsregel kan vi utlede fra praksis?	99
7.3.1	Innledning	99

7.3.2	Opplysningsplikt om andre skattyteres forhold, den videre transaksjonsrekken og annen relevant informasjon for vurderingen av om omgåelsesnormen kan anvendes	100
7.3.3	Opplysningsplikt om motivasjonen for en disposisjon	102
7.3.4	Opplysningsplikt om forhold ved disposisjonen etter reklassifiseringen....	107
7.3.5	Konklusjon	109
7.4	Kritiske svensker.....	110
8	VILKÅRET AT OPPLYSNINGSSVIKTEN «KAN FØRE TIL»	
	SKATTEMESSIGE FORDELER	112
8.1	Innledning	112
8.2	Endring av ligning	113
8.3	Tilleggsskatt og straff	114
8.3.1	Generelt om vilkåret	114
8.3.2	Kan en «uriktig» eller «ufullstendig» opplysning medføre en skattefordel når skattyter får medhold i det materielle skatterettslige spørsmål?	115
8.3.3	Kan en skattefordel veies opp med en tilsvarende «skatteulempe»?.....	121
8.4	Bør vilkåret «kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler» i lignl. § 12-1 nr. 1 litra a fjernes?	123
	LITTERATURLISTE	126

1 Innledning

1.1 Problemstilling og systematikk

Tema for denne oppgaven er begrepene «uriktige eller ufullstendige opplysninger» i ligningsloven §§ 9-6 nr. 3 litra a, 10-2 nr. 1 og 12-1 nr. 1 litra a. § 9-6 nr. 3 litra a regulerer ligningsmyndighetenes adgang til å endre ligningen til skattyters ugunst etter utløpet av en toårsfrist. §§ 10-2 nr. 1 og 12-1 nr. 1 litra a regulerer mulige sanksjoner mot skattyters opplysningssvikt, henholdsvis tilleggsskatt og straff. «Uriktige» og «ufullstendige» er alternative vilkår i de tre bestemmelsene, og det vil ikke bli gjort noe forsøk på å skille skarpt mellom disse. Det er likevel enkelte kapitler som vil fokusere mer på det ene begrepet, som kapittel 5 og kapittel 6. Da begrepet «ufullstendige» normalt er videre og vagere enn «uriktige», vil oppgaven dreie mest i den retning. Som det vil fremgå av fremstillingen, er det klare utgangspunkt at begrepene skal tolkes likt i alle tre bestemmelsene, men at det kan tenkes forskjeller i visse sammenhenger. Det har ikke vært et mål å finne frem til alle disse unntakene, men spørsmålet vil bli reist og problematisert fortløpende i de sammenhenger jeg mener det er grunnlag for det.

De tre første kapitlene er generelle: Kapittel 2 omtaler skattesystemets administrative oppbygging og skal plassere den videre behandling på rett plass i skatteretten. En helt generell omtale av skattyters opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene og begrepenes innhold følger i kapittel 3: Her vil opplysningsplikts forhold til begrepene og mer allmenne spørsmål i forbindelse med fastleggelsen av opplysningsplikten bli omtalt. Ut over dette blir generelle trekk ved begrepene «uriktige» og «ufullstendige» opplysninger omtalt. I kapittel 4 behandles betydningen av det jeg har kalt «lojalitetsstandarden», som etter lignl. § 4-1 har betydning for skattyters opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene.

Kapittel 5, 6 og 7 beveger seg over i det spesielle. Innholdet av Lofflandstandarden blir i kapittel 5 forsøkt klarlagt med bakgrunn i ulike problemstillinger som har vært oppe i

rettspraksis. Kapittel 6 og 7 drøfter to utvalgte sakstyper: Opplysningsplikten i saker om internprising og ved bruk av den ulovfestede omgåelsesnormen.

Det siste kapittelet omtaler en annen side av bestemmelsene: Vilkåret at opplysningssvikten kan føre til «skatte- eller avgiftsmessige fordeler» i lignl. §§ 10-2 nr. 1 og 12-1 nr. 1 litra a. Selv om dette vilkåret er litt på siden av begrepene som skal analyseres, vil det ha stor betydning for konsekvensene av at det er gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger».

1.2 Et komparativt perspektiv: Svensk og dansk rett

Når en skal analysere og diskutere et rettsområde, vil det ofte være interessant å se nærmere på hvordan andre land har løst tilsvarende problemer. De nordiske land har mange fellesnevner både på det juridiske og ikke-juridiske plan, men ligningsforvaltningen er temmelig ulik. Både likheter og forskjeller i regelsettene er noe å ta inn over seg ved vurderingen av nasjonale regler. Av plasshensyn har jeg begrenset meg til å se på svensk og dansk rett. I hvor stor grad jeg har funnet komparativt materiale vil variere med de ulike problemstillingene som tas opp.

1.3 Avgrensninger og metodiske utfordringer

I oppgaven har jeg konsentrert meg om enkelte utvalgte problemstillinger jeg har funnet særlig interessante. Det har altså ikke vært meningen å gi en uttømmende analyse av begrepet «uriktige eller ufullstendige opplysninger». Det er helt sikkert mange problemstillinger jeg ikke har funnet, og noen har jeg av plasshensyn utelatt. For eksempel omtaler jeg ikke prosessuelle spørsmål, som forholdet mellom tilleggsskatt og straff, de ulike krav til bevisets styrke, og skattyters subjektive forhold. Disse spørsmålene er litt på siden av min hovedproblemstilling, og det ville ikke vært plass til å gi dem en tilfredsstillende omtale. Spørsmålet om medvirkning er også bevisst utelatt.

Jeg har støtt på noen metodiske utfordringer underveis i arbeidet, i den forstand at det er begrenset med «tunge» rettskilder på området. I noen tilfeller har rettskildene vært

begrenset til underrettspraksis, reelle hensyn og NOU-er. Det er videre begrenset med litteratur på området, særlig fra nyere tid. Konsekvensen av dette er at ikke alle konklusjoner som trekkes kan stå like sterkt. Jeg har etter beste evne forsøkt å belyse dette også fortløpende i teksten.

2 Skattesystemets administrative oppbygging og begrepenes plass i systemet.

2.1 Ligningsforvaltningens oppbygging og formål

2.1.1 Ligningsforvaltningens oppbygging og rettslige forankring

2.1.1.1 Norge

De norske reglene om inntektsskatt hviler på tre hovedsøyler: Ligningsloven, skatteloven og skattebetalingsloven. Ligningsloven inneholder de forvaltningsrettslige reglene om utligning av skatt på formue og inntekt etter skatteloven, samt folketrygd etter folketrygdloven, lignl. § 1-1. Hvordan skattene skal innbetales blir regulert av skattebetalingsloven, mens skatteloven regulerer de materielle skattespørsmålene.

Skatteetaten er delt inn i et sentralt og et regionalt nivå. De sentrale ligningsmyndighetene er Skattedirektoratet og Riksskattenemnda, lignl. § 2-3. Skattekontorene, skatteklagenemndene og de særskilte skatteklagenemndene utgjør de regionale myndigheter, lignl. §§ 2-1 og 2-2. For skatt på olje- og petroleumssektoren er det oppnevnt særskilte ligningsmyndigheter, lignl. § 2-4. Det er skattekontorene som er ligningsmyndighet i første instans, mens skatteklagenemnda er eneste reelle klageinstans.

2.1.1.2 Sverige

Forvaltningen i skattesaker i Sverige var frem til 2012 regulert av tre hovedlover: Taxeringslagen (1990:324), forkortet TL, skattebetalningslagen (1997:483), forkortet SBL, og lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, forkortet LSK. Ved

prop. 2010/11:165 ble de skatteprosessuelle reglene foreslått, og senere vedtatt, samlet i en lov. Formålet var mer ensartede regler og oversiktliggjøring, å gjøre reglene lettere tilgjengelige, og å tydeliggjøre begreper. Samtidig ble språket modernisert, og de tidligere problemene som oppstod ved grensedragningen mellom de ulike lovene, ble minimert. Resultatet er Skatteförfarandelagen (2011:1244), forkortet SFL, som erstatter de tre store skatteprosesslovene, samt en del mindre lover. Loven regulerer blant annet illeggelse og kontroll av nesten alle skatter og avgifter som tidligere ble regulert av SBL og TL.¹

Det svenske Skatteverket (SKV) består av ett hovedkontor. Dette hovedkontoret leder og styrer syv skatteregioner og storbedriftsregioner. Det er skatteregionene som håndterer skattesakene for borgere og foretak.²

2.1.1.3 Danmark

Skatteforvaltningens oppbygging og kompetanse følger av reglene i skatteforvaltningsloven (SFL). Ved siden av de spesielle reglene i denne lov, gjelder de generelle regler i den danske forvaltningslov fra 1985. Reglene om opplysningsplikt, kontrollopplysninger, selvangivelse og straff følger av skattekontrollloven (SKL).

Ved skatteforvaltningsloven er tidligere kommunale og statlige skatteforvaltningsorganer nå samlet i en enhetlig, statlig forvaltning, SFL § 1. Skatteministeriet, bestående av Koncerncenteret og SKAT, er forvaltningsmyndigheten i skattesaker.³ Det innebærer at det i første omgang er SKAT som har kompetansen til å fastsette skattemessige ansettelse og endre disse. Skatteklagenævnene er første klageinstans over avgjørelser fattet av SKAT i saker over fysiske personer og dødsbo, SFL § 5. Skatteklagenævnene tar ikke opp saken uten klage fra skattyter. Landskatteretten er øverste administrative klageorgan i en rekke

¹ Prop 2010/11:165 s. 821-822.

² Se SKVs hjemmeside: www.skattverket.se (29.05.14)

³ *Lærebog om indkomst skat* (2011) s. 76.

saker: Blant annet er den første klageinstans over SKAT sine avgjørelser vedrørende selskaper mv., og andre klageinstans vedrørende saker truffet av en skatteklagenævn, SFL § 11 første stykket.

2.1.2 Forholdet til den alminnelige forvaltningsrett

Ligningsforvaltningen er en del av den offentlige forvaltningen, og er dermed i utgangspunktet underlagt reglene i forvaltningsloven og de ulovfestede forvaltningsrettslige prinsipper. Ligningsforvaltningen er likevel unntatt fra reglene i den alminnelige forvaltningslov i de fleste tilfeller, jf. lignl. § 1-2.

Bakgrunnen for denne ordningen er at sentrale trekk ved ligningsforvaltningen innebærer et behov for andre løsninger enn hva vi finner i den alminnelige forvaltningsretten. En sentral forskjell er at ligningsforvaltningen bygger på selvangivelsesprinsippet: I motsetning til hva som er tilfellet i forvaltningen ellers, er det her borgeren som har hovedansvaret for sakens opplysning. Videre kan både skattyter og tredjepart pålegges å inngi kontrollopplysninger til ligningsmyndighetene etter lovens kapittel 6. Det kan heller ikke ses bort fra det store antallet skattytere, bestående av både fysiske og juridiske personer, og som innebærer at antallet vedtak som treffes hvert år er høyere enn i forvaltningsretten ellers.⁴ Uttrykket «masseforvaltning» er beskrivende.⁵ Antallet avgjørelser innebærer at hensyn til rettssikkerhet og effektivitet i noen tilfeller må veies mot hverandre på en noe annen måte enn på andre forvaltningsområder. For eksempel vil det kreve betydelige ressurser om ligningsmyndighetene skulle ha like vidtgående veiledningsplikt ved hvert eneste ligningsvedtak som følger av forvaltningsloven § 11. Veiledningsplikten etter lignl. § 3-1 er begrenset til tilfeller hvor ligningsmyndighetene får forespørsel om dette.

⁴ Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s.21.

⁵ NOU 2009:4 pkt. 7.1 (s.78), NOU 2003:7 pkt. 10.1, Gjems-Onstad (2012) s. 1222.

Den svenske forvaltningsloven (FVL) er en generell lov som etter det svenske systemet er subsidiær i forhold til spesiallover på det enkelte område. Ligningsforvaltning som en spesiell forvaltningsrett støter på de samme utfordringene som i Norge: det skal gripes inn i den enkeltes økonomiske forhold, det er et stort arbeid for myndighetene å fatte over 7 millioner beslutninger, og alt arbeidet skal gjøres innen relativt stramme tidsrammer. Det er derfor naturlig at dette er et område hvor det er behov for spesielt tilpassede løsninger.⁶

Den danske forvaltningslov gjelder alle deler av offentlig forvaltning. Saksbehandlingsreglene i denne loven gjelder også for skattemyndighetenes forvaltningsavgjørelser. Det er undertiden vist direkte til forvaltningsloven, for eksempel i SFL § 19 annet stykke. Der SFL har egne saksbehandlingsregler kommer disse i tillegg til minimumskravene som følger av den alminnelige forvaltningslov.⁷ Ordningene i Sverige og Danmark er altså i det store og det hele like på dette punkt.

2.1.3 Selvangivelsesprinsippet

Det norske skattesystemet bygger på et selvangivelsesprinsipp. Prinsippet ble innført allerede ved skattelovene av 1911, og utgjør bærebjelken i dagens ligningsforvaltning.⁸ Selvangivelsesprinsippet innebærer at skattyter som hovedregel har ansvaret for å fremskaffe de nødvendige opplysninger for at ligningen skal bli korrekt.⁹ Skattyters opplysningsplikt om egne inntekts- og formuesforhold er viktig for at skattemyndighetene kan vedta korrekt ligning, selv om ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse har redusert denne betydningen for mange skattytere.¹⁰ Ansvaret for sakens opplysning ligger likevel fortsatt hos skattyter, blant annet på grunn av den store mengden vedtak som skal treffes av

⁶ *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* (2011) s. 707.

⁷ *Lærebog om indkomst skat* (2011) s. 89.

⁸ Banoun (2004) s. 246.

⁹ Dette er annerledes ellers i forvaltningen, se forvaltningsloven § 17.

¹⁰ Prop. 1 L (2009-2010) s. 63.

ligningsmyndighetene. Videre vil skattyter som regel være nærmest til å kjenne sine økonomiske forhold. Det vil dermed være mest hensiktsmessig at plikten til å fremlegge opplysninger ligger hos skattyter, og ordningen skiller seg derfor fra løsningen ellers i forvaltningen. Skattyters opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene er på denne bakgrunn lovfestet i lignl. § 4-1. Plikten til å levere selvangivelse følger av lignl. § 4-2, mens § 4-3 angir hva selvangivelsen skal inneholde.

I Sverige ble selvangivelsesplikten innført i 1902. Både fysiske personer, dødsbo og juridiske personer er pålagt å inngi selvangivelse, jf SFL kapittel 30 §§ 1, 2 og 3. Innholdet av selvangivelsesplikten er nærmere regulert i SFL kapittel 31. Foruten de spesifikt angitte opplysninger i kapittel 31 § 2, skal man etter § 3 også gi de øvrige opplysninger som er nødvendige for at SKV skal kunne fatte korrekt beslutning.

Selvangivelsesplikten i Danmark følger av SKL § 1 stk. 1 som pålegger alle skattepliktige å oppgi sin inntekt, uavhengig av om den er positiv eller negativ. Selvangivelsesplikten innebærer at skattyter skal stå inne for de avgitte opplysninger overfor skattemyndighetene. Plikten innebærer videre at skattyter på anmodning skal gjøre rede for grunnlaget for de avgitte opplysningene.¹¹

2.2 Grunnlaget for korrekt ligning: Opplysninger

2.2.1 Skattyters opplysningsplikt

Lignl. § 4-1 lyder:

Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal opptre aktsomt og lojalt. Han skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal også gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret.

¹¹ M. Høgsbro, Karnov Danmark, lovkommentar, note 1 (til SKL § 1).

Regelen skal markere et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og ligningsmyndighetene.¹² Aktsomhets- og lojalitetskravet i første punktum kom inn i loven etter Skatteunndragelsesutvalgets forlag i NOU 2009:4. Lovfestingen var ikke ment som en *vesentlig* realitetsendring i forhold til gjeldende rett.¹³ Opplysningsplikten danner utgangspunktet for innholdet av begrepet «uriktige eller ufullstendige opplysninger» som er det sentrale kriterium for endring av ligning etter utløpet av toårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 litra a, illeggelse av tilleggsskatt og straff. Opplysningsplikten som rettslig norm er ansett for å være streng.¹⁴

I Sverige fremgår opplysningsplikten av SFL kap 31, primært § 2 og 3. Opplysningsplikten er utgangspunktet for vurderingen av om skattyter har gitt «oriktig oppgift» til SKV.¹⁵ At det er gitt «oriktig oppgift», er et vilkår for å foreta det som kalles «etterbeskatning» og tilsvarende endring av ligning, illeggelse av den administrative avgiften «skattetilllegg», som tilsvarende den norske tilleggsskatten, og straff for forbrytelsen «skattebrott». Skattyters plikt til å gi alle de opplysninger som SKV trenger for å treffe riktig beslutning fremgikk tidligere av praksis, men er nå lovfestet i SFL kap 31 § 3.

I Danmark finner vi bestemmelsene om opplysningsplikt og straffansvar i SKL. Dansk rett har ingen administrativ reaksjon som tilsvarende «skattetilllegg» og tilleggsskatt. Det sentrale vilkåret for straffansvar er om skattyter har gitt «uriktige eller vildledende» opplysninger. Opplysningsplikten fremgår av reglene om hva selvangivelsen skal inneholde. Korrekt utfylling av spesifikasjonene i selvangivelsen er likevel ikke alltid tilstrekkelig til at opplysningsplikten anses oppfylt: Disse opplysningene er ikke nødvendigvis tilstrekkelige til at skattemyndighetene har mulighet til å foreta en korrekt vurdering av de faktiske omstendigheter som ligger til grunn for det materielle skattespørsmålet. Hvilke

¹² Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 76.

¹³ Prop.1 L (2009-2010) s. 64.

¹⁴ NOU 2003:7 pkt. 11.2.3.3.

¹⁵ Almgren (2006) s. 20.

opplysninger som må gis for å verne skattyter mot et straffansvar kan ikke angis generelt.¹⁶ Skattekontrollloven har ingen generell bestemmelse om opplysningsplikt tilsvarende den norske bestemmelsen i lignl. § 4-1.

2.2.2 Ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt

Skattyter er altså pålagt hovedansvaret for innhenting av opplysninger etter norsk rett. Ansvaret bæres likevel ikke helt alene: Opplysningsplikten må til en viss grad suppleres med ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt og bruk av kontrollopplysninger.¹⁷ Forholdet mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetens undersøkelsesplikt er av Høyesterett blant annet vurdert i Rt 1992 s. 1588 (Loffland), Rt. 1995 s. 1883 (Slørdahl), Rt 1997 s. 1430 (Elf) og Rt 2007 s. 360 (Lyse Energi). I Rt 1992 s.1588 (Loffland) ble skattyter ansett for å ha gitt fullstendige opplysninger, da myndighetene hadde fått tilstrekkelig grunnlag til å ta opp det aktuelle skattespørsmålet i saken. Denne standarden er fremdeles utgangspunktet for vurderingen av forholdet mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt, men senere praksis kan ha dreiet tyngdepunktet noe mer mot skattyters opplysningsplikt.¹⁸

I Sverige er det, i motsetning til i Norge, SKV som har ansvaret for sakens opplysning, jf. «officialprinsippet».¹⁹ SKVs utredningsplikt er lovfestet og følger i dag av SFL kap 40 § 1. SKV kan derfor ikke legge hele ansvaret for at en sak blir tilfredsstillende utredet på skattyter.²⁰

¹⁶ *Lærebog om indkomst skat* (2011) s. 1255.

¹⁷ NOU 2009:4 pkt 7.3.1.2 (s. 88).

¹⁸ Se kap. 5.

¹⁹ *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* (2011) s. 708 og 719.

²⁰ SKVs utredningsplikt er nærmere omtalt i del 5.

2.3 Virkemidler og sanksjonssystem

2.3.1 Det norske systemet

Den enkelte skattyters lojalitetsfølelse og samvittighet kan ikke være det eneste virkemiddelet for å sikre at det gis korrekte og tilstrekkelige opplysninger til ligningsmyndighetene. Dersom grunnlaget for ligningen blir uriktig, og følgene av dette blir for lavt fastsatt skatt, blir det offentlige påført et inntektstap. I tillegg vil unndragelse av skatt føre til en konkurransevidning i samfunnet som følge av at enkelte aktører har en «utgift» som er mindre enn for tilsvarende aktører. Dersom en unndragelse av skatt ikke vil ha negative konsekvenser for skattyter, svekkes incentivet til å opptre innenfor lovens rammer.²¹

Det er på denne bakgrunn blitt ansett nødvendig med visse virkemidler. Først og fremst blir fristen for å endre ligningen til ugunst for skattyter forlenget til 10 år ved opplysningssvikt hos skattyter, jf. lignl. § 9-6 nr. 3 litra a, noe som gjør det mulig å fastsette riktig skatt selv om det har gått lang tid før feilen oppdages. I norsk rett har vi videre to typer sanksjoner mot opplysningssvikt: Den administrative sanksjonen tilleggsskatt, som kan ilegges etter lignl. § 10-2 nr. 1, og straffansvaret etter lignl. §§ 12-1 nr. 1 litra a og 12-2. Det sentrale kriterium for anvendelse av disse bestemmelsene er hvorvidt skattyter har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger». Da tilleggsskatt regnes som «straff» etter Den Europeiske Menneskerettighetskonvensjon, medfører konvensjonens forbud mot dobbeltforfølgning at straff og tilleggsskatt ikke kan ilegges for samme forhold.

Lignl. § 9-6 nr. 3 litra a angir ligningsmyndighetenes frist for endring av ligning til ugunst for skattyter. Etter hovedregelen i § 9-6 nr. 1 er fristen for ligning 10 år etter inntektsåret. Denne fristen forkortes til to år ved endring til ugunst for skattyter. Toårsfristen kommer imidlertid ikke til anvendelse dersom skattyter har gitt ligningsmyndighetene «uriktige eller ufullstendige opplysninger». Det er etter ordlyden her ikke noe krav om at de uriktige

²¹ NOU 2009:4 pkt. 3.1.2.

opplysningene kunne ha ført til skattemessige fordeler, og vurderingen av om det er gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger», er i utgangspunktet objektiv. Videre stilles det ikke krav om skyld hos skattyter.

For å ilegge tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 nr. 1, er det videre et krav at opplysningene har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Utgangspunktet er også her en objektiv vurdering, men nærmere angitte unnskyldningsgrunner i lignl. § 10-3 gjør at visse subjektive forhold spiller inn i vurderingen av om tilleggsskatt skal ilegges.

Straff for skattesvik reguleres i dag av lignl. § 12-1 nr. 1 litra a. Skattesvik etter litra a rammer den som gir ligningsmyndighetene «uriktige eller ufullstendige opplysninger» når vedkommende forstår eller burde forstå at dette kan føre til skattemessige fordeler. Videre er det her som alltid i strafferetten et krav om subjektiv skyld, som her er forsett eller grov uaktsomhet. Vi ser altså at det er flere subjektive elementer i straffebestemmelsen. Selv om begrepet «uriktige eller ufullstendige opplysninger» i utgangspunktet skal ha samme betydning i alle de tre bestemmelsene, vil det av denne grunn være færre saker hvor skattyter blir ilagt straff, enn hvor det er aktuelt med tilleggsskatt eller endring av ligning. Bestemmelsen om skattesvik er vedtatt flyttet til straffeloven av 2005. Bestemmelsen inntatt i den nye straffeloven har gjennomgått visse endringer, blant annet gjelder den i ny form opplysninger gitt til «offentlig myndighet» generelt, ikke bare til ligningsmyndighetene.

2.3.2 Det svenske systemet

Dersom et skattevedtak viser seg å være uriktig, kan det korrigeres gjennom reglene om etterbeskatning, SFL kapittel 66 § 27. Som i Norge er imidlertid ikke korrigeringsmuligheten alene ansett for å være tilstrekkelig – den fordrer at opplysningssvikten faktisk oppdages, og stiller ikke skattyter dårligere enn utgangspunktet. Det er derfor adgang til å ilegge den administrative sanksjonen «skattetilllegg» etter SFL kapittel 49 § 4 eller straff etter skattebrottslagen (1971:69). I svensk rett er det aktuelle

begrepet for alle bestemmelsene «oriktig oppgift». Begrepet omfatter også mye av det som i norsk rett kalles «ufullstendige» opplysninger.²²

«Efterbeskattning» etter SFL kapittel 66 § 27 er en beslutning om omprøving av en beslutning om skatt eller avgift til ugunst («näckdel») for den beslutningen gjelder. «Efterbeskattning» tilsvarer langt på vei den norske endringsregelen i lignl. § 9-6 nr. 3 litra a. Den ordinære frist for endring er etter svensk rett to år, mens den ved «etterbeskatning» utvides til seks år. Vilåret er at en beslutning er blitt feilaktig eller ikke er blitt fattet fordi den opplysningspliktige har gitt en «oriktig oppgift». Videre er det et vilkår at opplysningen er gitt i anledning egen beskatning, enten under forvaltningen eller i et søksmål om skattesaken. Det er et krav om årsakssammenheng mellom den uriktige eller ufullstendige opplysningen og det uriktige skattevedtaket.²³

Den administrative sanksjonen «skattetillägg» ilegges den som på «annet sätt än muntligen» gir en «oriktig oppgift» til ligningsmyndighetene til veiledning for egen beskatning. Sanksjonen ilegges også den som gir en «oriktig oppgift» i forbindelse med domstolsavgjørelse av skattesaken.

Straffebudene i skattebrottslagen er utformet over samme lest som reglene om «etterbeskattning» og «skattetillägg»: Det er et krav om at man på annen måte enn muntlig gir en «oriktig oppgift» til en myndighet. Det er videre et vilkår at handlingen medfører fare for at skatt blir unndratt. Unnlattelse av å gi selvangivelse, kontrollopplysning eller annen påkrevd opplysning er likestilt med avgivelse av «oriktig oppgift». Både den forsettlig²⁴ og den grovt uaktsomme²⁵ handling er straffbar. Forsettlige overtredelser av mindre alvorlig art bedømmes etter § 3 som skatteforseelser, hvor straffen er bøter.

²² Se for eksempel Holmquist (2012) s. 87.

²³ Almgren (2006) s. 41.

²⁴ Forsettlig overtredelse kalles «skattebrott», skattebrottslagen § 2.

²⁵ Grovt uaktsom overtredelse kalles «vårdslös skatteuppgift», skattebrottslagen § 5.

2.3.3 Det danske systemet

Det danske systemet har bare sanksjonert skatteunndragelse med straff. I vår sammenheng er det mest interessant å se nærmere på SKL § 13, som ilegger straff for den som forsettlig eller grovt uaktsomt gir «uriktige eller vildledende» opplysninger.. Straffen er bøter eller fengsel. Er straffansvaret foreldet, kan det ilegges tilleggsskatt etter SKL § 21. Hvor det foreligger skatteunndragelse skal det også skje en «etterbeskatning», altså en endring av skattevedtaket.²⁶

Formålet med SKL § 13 er å motvirke skatteunndragelse ved at skattyter gir «uriktige eller vildledende» opplysninger til skattemyndighetene.²⁷ Avgivelsen kan skje skriftlig, muntlig eller på annen måte. Både den forsettlige og den grovt uaktsomme overtredelse er gjort straffbar, men ved grov uaktsomhet er straffen bøter, SKL § 13 stk. 2. Forbrytelsen er fullbyrdet ved avgivelsen av opplysningen. Det er ikke et krav om at opplysningen har vært avgjørende for myndighetene, men det må nok kreves at den er kommet frem. I praksis vil ansvar neppe bli gjort gjeldende dersom opplysningen er rettet før utløpet av fristen for å inngi selvangivelse.²⁸ Det er etter ordlyden ikke et vilkår at opplysningen har ført til unndratt skatt, det avgjørende er om det er gitt en «uriktig» eller «vildledende» opplysning om hvorvidt en person er underlagt skatteplikt, eller til bruk ved avgjørelsen skatteberegningen.

Utgangspunktet er, som i norsk og svensk rett, at straff pålegges av byretten i første instans, med muligheter for anke til landsret. Men, etter SKL § 20 kan saken avgjøres administrativt ved vedtagelsen av bøter. Vilklårene for en slik administrativ avgjørelse av saken er etter SKL § 20: 1. At den det gjelder erklærer seg skyldig i overtredelsen. 2. At den det gjelder vedtar den boten som angis. 3. At overtredelsen ikke ville ført til en strengere straff enn bot. Disse vilklårene er kumulative. Ordningen ligner på det norske

²⁶ M. Høgsbro, Karnov Danmark, lovkommentar, note 229 (til SKL § 13).

²⁷ M. Høgsbro, Karnov Danmark, lovkommentar, note 230 (til SKL § 13).

²⁸ M. Høgsbro, Karnov Danmark, lovkommentar, note 236 (til SKL § 13).

systemet med forenklet forelegg. Det kan ikke utelukkes at frykten for frihetsstraff og offentlig kjennskap til saken og behovet for å få saken avsluttet påvirker til at mange bøter blir godtatt også der bøteleggelsen er tvilsom.²⁹ Sakene kan altså også i Danmark sanksjoneres administrativt, men det er en forutsetning at straffansvar foreligger.

3 Generelt om opplysningsplikten og begrepet «uriktige eller ufullstendige opplysninger»

3.1 «Uriktige opplysninger»

«Uriktige» og «ufullstendige» opplysninger er alternative vilkår for endringsfrist, tilleggsskatt og straff. Det er derfor prinsipielt sett ikke viktig å avgrense når en opplysning er «uriktig» og når den er «ufullstendig», såfremt man holder seg innenfor begrepenes ytre ramme. Likevel kan det være hensiktsmessig å klarlegge hva som ligger i de ulike begrepene, for å få et bedre bilde av de ytre rammer for begrepet «uriktige eller ufullstendige opplysninger».

I de fleste tilfeller vil det være relativt uproblematisk å fastslå om skattyter har gitt en «uriktig opplysning». Utgangspunktet er her, som alltid, den naturlige språklige forståelsen av lovens ordlyd. Skattyter har gitt en uriktig opplysning dersom han har gitt opplysninger som ikke stemmer med de faktiske forhold.³⁰ Dersom skattyter for eksempel oppgir fradrag for renteutgifter på et lån han ikke betaler renter på, har han gitt en uriktig opplysning. Rettspraksis viser imidlertid at det kan oppstå tvilsspørsmål også når det gjelder hva som er en «uriktig» opplysning. Dette er kanskje særlig interessant ved spørsmålet om en oppgitt internpris som viser seg ikke å være i samsvar med armlengdeprinsippet, er å anse som en «uriktig opplysning», se Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes) og Rt. 2012 s. 1648.³¹

²⁹ *Lærebog om indkomst skat* (2011) s. 1283

³⁰ Ot.prp.nr. 82 (2008-2009) s. 37

³¹ Se om dette i kapittel 6.

Videre kan skattyter ha gitt «uriktige» opplysninger selv om han samlet sett har gitt både tilstrekkelige og korrekte opplysninger. For eksempel har han gitt en uriktig opplysning i selvangivelsen, mens den korrekte opplysningen fremgår av et vedlegg. En annen mulighet, som vil innebære en «ufullstendig» opplysning, er at opplysningen ikke er inntatt i selvangivelsen i det hele tatt, men fremgår av et vedlegg.³² Etter dansk rett er det gitt en «uriktig» opplysning også i de tilfeller hvor feilen kan oppdages ved å sammenholde selvangivelsen med vedlegg.³³

I svensk rett brukes utelukkende begrepet «oriktiga». Dette betyr imidlertid ikke at endringsadgang, tilleggsskatt og straff etter svensk rett kun kan ilegges i de tilfeller hvor det etter norsk rett ville vært tale om «uriktige» opplysninger. Med «oriktiga» forstås i svensk skatterettslig sammenheng at opplysningen enten er usann, *eller* at det foreligger en helt eller delvis hemmeligholdelse av omstendigheter som har betydning for skattefastsettelsen.³⁴ Det er ikke gitt en «oriktig oppgift» dersom de gitte opplysninger samlet sett gir tilstrekkelig grunnlag for et korrekt vedtak.³⁵ Det er heller ikke gitt «oriktig oppgift» dersom opplysningen åpenbart ikke kan legges til grunn: Dette gjelder hovedsakelig i de tilfeller hvor opplysningene absolutt ikke er korrekte eller tilstrekkelige til å fatte korrekt beslutning, og opplysningene er så bemerkelsesverdige at de gir en klar forpliktelse for SKV til å undersøke saken ytterligere.

³² NOU 2003:7 pkt. 11.2.3.3. I samme retning trekker Rt. 1997 s. 1430 (Elf) og Rt. 2007 s. 360 (Lyse Energi), hvor det var gitt opplysninger i det vedlagte regnskapsmaterialet. Se mer om dette i 5.3.2.

³³ *Lærebog om indkomst skat* (2011) s. 1257.

³⁴ Holmquist (2012) s. 87.

³⁵ SFL kap. 49 § 5 annet ledd nr. 1, se Almgren (2012) s. 114.

3.2 «Ufullstendige opplysninger»

«Ufullstendige opplysninger» er et vagere begrep enn «uriktige opplysninger», og favner i de fleste tilfeller også videre. Kriteriet «ufullstendige opplysninger» omfatter de tilfeller hvor de gitte opplysninger isolert sett er korrekte, men hvor de samlet sett gir et ufullstendig eller forvridd bilde av de reelle, underliggende forhold. For å ha oppfylt opplysningsplikten skulle skattyter ha gitt flere og/eller mer utfyllende opplysninger.³⁶

En kan se det slik at bedømmelsen av om en opplysning er «ufullstendig» vil fokusere på andre ting enn opplysningen alene. Momenter i vurderingen vil blant annet være om skattemyndighetene ved normale rutiner ville avdekket eventuelle ufullstendigheter, hvor tvilsomt skattyters påstand er, hvor store skattemessige konsekvenser som knytter seg til skattyters påstand, hvilke opplysninger skattemyndighetene allerede er i besittelse av, og hvilken måte opplysningene blir presentert på. Disse momentene blir fortløpende omtalt i kapittel 5.

3.3 Opplysningsplikten som utgangspunkt for vurderingen av om det er gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger»

Utgangspunktet for vurderingen av om skattyter har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger», er om skattyter har overholdt sin opplysningsplikt etter lignl. kapittel 4, især §§ 4-1 og 4-3.³⁷ Dersom skattyter har overholdt opplysningsplikten er det klare utgangspunkt at vedkommende ikke har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» etter lignl. §§ 9-6 nr. 3, 10-2 nr. 1 eller 12-1 nr. 1.

En opplysningsplikt angir *hvilke opplysninger* skattyter er pliktig til å gi, og sier ikke direkte noe om *korrektheten* av disse opplysningene. Det må likevel være en forutsetning at de pliktige opplysningene også skal være riktige. Innholdet av opplysningsplikten, altså

³⁶ NOU 2003:7 pkt. 11.2.3.2.

³⁷ Jf. Rt. 1992 s. 1588, se også NOU 2003:7 pkt. 11.2.3.3.

hvilke opplysninger som skal gis, er dermed interessant for vurderingen av om det er gitt «ufullstendige» opplysninger. Spørsmålet en kan stille seg er da: Er opplysningsplikten innhold etter §§ 4-1 og 4-3 og fullstendige opplysninger etter lignl. §§ 9-6 nr. 3 litra a, 10-2 nr. 1 og 12-1 nr. 1 litra a, sammenfallende størrelser? Eller kan det tenkes at opplysningsplikten strekker seg lenger enn «ufullstendige opplysninger», slik at vi har et felt hvor unnlatelse av å gi pliktige opplysninger ikke er sanksjonert? I så tilfelle setter ikke § 4-1 grensen for hva som vil være en «ufullstendig» opplysning.

Denne problemstillingen er ikke direkte berørt i lovens forarbeider eller i rettspraksis. Dette kan tyde på at opplysningsplikten og fullstendige opplysninger er forutsatt å være sammenfallende størrelser. Et moment som trekker i denne retning er departementets uttalelse i forbindelse endringen i reglene for tilleggsskatt. Departementet la til grunn at det grunnleggende vilkåret for ileggelse av tilleggsskatt bør være at skattyter ikke har oppfylt sin opplysningsplikt. Deretter presiseres det at et slikt vilkår kan formuleres på forskjellige måter, med samme betydning: At skattyter ikke har oppfylt sin opplysningsplikt, at skattyter har overtrådt lignl. § 4-1, eller å videreføre gjeldende rett.³⁸ Departementet forutsetter her at «uriktige eller ufullstendige opplysninger» er et speilbilde av opplysningsplikten.

Avgjørelsen inntatt i Rt. 1999 s. 1980 (Møller) kan være interessant i denne sammenheng. Møller hadde ikke ført opp personinntekten i selvangivelsen, men den fremgikk av et vedlegg. Ligningsmyndighetene tok på denne bakgrunn kontakt med Møller, som gjennom sin regnskapsfører ba om at korrekt personinntekt ble oppført. I saken hadde ligningsmyndighetene ved en feil likevel ikke tatt med personinntekten i ligningen. Ligningsmyndighetene la til grunn at Møller hadde gitt korrekte opplysninger, men at opplysningsplikten ikke var overholdt da han ikke hadde opplyst om feilen i skatteoppgjøret. Plikten til å opplyse om feil ved ligningen eller skatteoppgjøret fremgikk av daværende § 4-1 nr. 1 annet punktum. Etter lovendringen i 2009 finner en plikten i § 4-1

³⁸ Ot.prp.nr.82 (2008-2009) s. 37.

tredje punktum. Spørsmålet i saken var om overtredelse av plikten i daværende § 4-1 nr. 1 annet punktum innebar at det var gitt en «uriktig» eller «ufullstendig» opplysning etter § 9-6 nr. 3 a. Høyesterett kom til at dette var tilfellet. Det ble samtidig presisert at en slik passiv overtredelse av opplysningsplikten ikke gir grunnlag for illeggelse av tilleggsskatt eller straffansvar.

Avgjørelsen er interessant fordi det ikke er åpenbart at unnlatelse av å opplyse om feil ved ligningen er det samme som å gi en uriktig eller ufullstendig opplysning etter en normal språklig forståelse. En kan da spørre seg om resultatet i avgjørelsen ville blitt annerledes dersom en slik unnlatelse ikke hadde vært eksplisitt tatt med i § 4-1. Hvis så er tilfelle, er det et argument for at opplysningsplikten fullt ut er avgjørende for fastleggingen av begrepet «ufullstendige opplysninger». Ut fra dette kan vi kanskje slutte at «ufullstendige opplysninger» samsvarer fullt ut med opplysningspliktens innhold i relasjon til § 9-6 nr. 3 a, mens plikten til å gjøre oppmerksom på feil ikke er sanksjonert med tilleggsskatt eller straff.

Opplysningsplikten som utgangspunkt for vurderingen av om det er gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» er senere fulgt opp i en rekke høyesterettsdommer, senest i Rt. 2012 s.1648(Statoil), men grensen har ikke vært nærmere vurdert. Dersom en konkluderer med at opplysningsplikten og «ufullstendige» er sammenfallende størrelser, er opplysningspliktens innhold helt sentral.

3.4 Nærmere om opplysningspliktens innhold

3.4.1 Faktiske og rettslige opplysninger

Opplysningsplikten gjelder i utgangspunktet opplysninger om faktiske forhold, for eksempel om hvor lenge en har bodd i boligen man selger, eller hvor mange kroner man får i lønn. Motsetningsvis er ikke en tilkjennegivelse av en uriktig rettsoppfatning på skatterettens område i seg selv en «uriktig» eller «ufullstendig» opplysning. Det avgjørende er om det er gitt tilstrekkelige opplysninger om de faktiske forhold til at

skattemyndighetene kan foreta en korrekt vurdering av hvilke skatteregler som kommer til anvendelse, og hvordan de skal anvendes.³⁹ Skattyter har for eksempel ikke gitt en «uriktig» eller «ufullstendig» opplysning når han sammen med sin oppfatning om at et eiendomssalg ikke er skattepliktig, opplyser om inngangsverdi, utgangsverdi, tidspunkter for kjøp og salg, eiertid og botid.

I noen tilfeller vil skattyters forståelse av den materielle skatterett avvike fra den måten et skattespørsmål vanligvis blir vurdert på. Dersom skattyters forståelse viser seg å være uriktig, og denne har påvirket hvilke opplysninger som er gitt om de faktiske forhold, risikerer han å ha brutt opplysningsplikten. Poenget i disse tilfellene er ikke egentlig hvilken forståelse skattyter legger til grunn, men at denne forståelsen farger hvilke faktiske opplysninger som gis og hvordan de blir representert. Problemet som da kan oppstå, er at ligningsmyndighetene ikke får noen foranledning til å vurdere hvorvidt en alternativ forståelse bør legges til grunn for ligningen. Konsekvensen er at skatteplanlegging innenfor lovens rammer kan medføre et strengere krav til at opplysningene som gis i selvangivelsen er «korrekte, klare og uttømmende».⁴⁰

Hovedregelen i dansk rett er at skattyters opplysningsplikt er knyttet til faktiske forhold og ikke den skatterettslige forståelse. Skattyters oppgave er å gi skattemyndighetene tilstrekkelige opplysninger slik at de er i stand til selv å vurdere om den påståtte skatterettslige behandling er korrekt. I de tilfeller hvor skattyter har grunn til å tro at det skatterettslige spørsmål er tvilsomt, må skattyter gi de opplysninger som er nødvendige for at skattemyndighetene kan ta stilling til spørsmålet.⁴¹ Det samme gjelder i Sverige; det sentrale er om skattyter har redegjort for de faktiske forhold på riktig måte.⁴²

³⁹ Se i samme retning Rt. 2012 s. 1648 (Statoil), avsnitt 40.

⁴⁰ Lagmannsretten i Utv. 2003 s. 1364. Se i samme retning NOU 2009:4 pkt. 7.3.1.2 a).

⁴¹ *Lærebog om indkomst skat* (2011) s. 1255.

⁴² Almgren (2006) s. 47, Prop. 1971:10 s. 247.

Opplysninger om skattyters privatrettslige stilling utgjør etter sikker norsk rett en faktumopplysning ved ligningsmyndighetenes arbeid. Eksempler på slike prejudisielle rettsforhold er hvem som er eier av en gjenstand eller innholdet av en salgsavtale. Det er skattyter som bærer risikoen for at denne typen opplysninger er korrekte, også om vedkommende har misforstått de privatrettslige reglene på området.⁴³ Dersom skattyter anser sin privatrettslige stilling for å være usikker, kan det imidlertid være tilstrekkelig at han opplyser om dette.⁴⁴ Initiativet ligger da hos ligningsmyndighetene, som på bakgrunn av Loffland-standarden⁴⁵ vil ha en klar foranledning til å undersøke forholdet nærmere.

Et eksempel fra praksis er Rt. 1999 s. 1924 (Skjold Larsen). Saken gjaldt spørsmål om gevinst ved realisasjon av andel i et ansvarlig selskap. Sentralt for vurderingen av andelens verdi, og dermed skattepliktig inntekt, var om en gjeldspost i det aktuelle selskap var ettergitt enten før eller samtidig med at Skjold Larsen ble tvangsutløst fra selskapet. Tidspunktet var ikke klart, og det var dissens om spørsmålet. Interessant er dommer Bugges særvotum i saken, som flertallet ikke tok avstand fra: Om gjeldsettergivelsen hadde Skjold Larsen i selvangivelsene opplyst at «på det tidspunkt jeg overdro min andel, var restgjelden ettergitt ifølge mine opplysninger». Mindretallet, dommer Bugge og dommer Bruzelius, mente i motsetning til skattyter at restgjelden ikke var ettergitt på dette tidspunkt. En opplysning om at gjelden var ettergitt på dette tidspunkt ville dermed, med deres rettsoppfatning lagt til grunn, være en «uriktig» opplysning. Bugge ville likevel ikke ilegge tilleggsskatt på bakgrunn av at det ikke var gitt noen «uriktig» opplysning. Formuleringen «ifølge mine opplysninger» trakk i retning av at opplysningen kun var et uttrykk for Skjold Larsens rettslige vurdering av om gjelden var ettergitt. Dommer Bugge uttaler videre: «Om en skattyter i selvangivelsen tilkjenner en rettsoppfatning som blir underkjent ved ligningsbehandlingen eller ved senere domstolsbehandling, kan ikke dette

⁴³ Se. Rt. 2012 s. 1648 og tingrettens dom i Utv. 2013 s. 1084.

⁴⁴ Tingrettens dom i Utv. 2013 s. 1084.

⁴⁵ Om Loffland-standarden, se oppgavens del 5.

betraktes som en uriktig opplysning i lovens forstand»⁴⁶. Resten av Høyesterett tok ikke stilling til spørsmålet.

Dommer Bugges uttalelser står i motsetning til den vanlige lære om at opplysninger om privatrettslige forhold regnes som en faktisk opplysning. En dissens i en Høyesterettsdom gir ikke grunnlag for å fravike gjeldende rett, og jeg tror heller ikke dette var intensjonen bak uttalelsen. Jeg tror heller Bugge ønsket en slags differensiering; der skattyter har gitt de opplysninger som er nødvendig for å vurdere den privatrettslige stilling, skal han ikke «straffes» for samtidig å ha tilkjennegitt hvilken rettsoppfatning han mener må være den riktige, dersom det klart fremgår at dette kun er hans forståelse. Det avgjørende må fremdeles være om ligningsmyndighetene har fått de nødvendige opplysninger for selv å vurdere spørsmålet.

Opplysningsplikten omfatter som utgangspunkt ikke opplysninger om forhold som ikke er skattepliktige, for eksempel salg av egen bolig hvor vilkårene for skattefritak er oppfylt. Likevel ligger risikoen for regelforståelsen på skattyter, på den måten at han ikke har oppfylt opplysningsplikten dersom forholdet likevel anses for å være skattepliktig og han ikke har gitt opplysninger om dette.⁴⁷ Dette gjelder uavhengig av hvor tvilsomt spørsmålet om skatteplikt er. Utgangspunktet er det samme etter svensk rett.⁴⁸

Kort oppsummert plikter skattyter altså å gi opplysninger ikke bare om faktiske forhold, men også om sin rettsstilling etter privatrettslige regler, der disse har relevans for vurderingen av det skatterettslige spørsmålet. Denne gruppen opplysninger kan med en samlebetegnelse kalles «faktiske opplysninger» i denne sammenheng. «Rettslige opplysninger» vil da være opplysninger om anvendelsen av den materielle skatterett. Denne forutsettes det at ligningsmyndighetene kan, og skattyter har derfor ingen plikt til å

⁴⁶ Rt. 1999 s. 1924, s. 1938.

⁴⁷ NOU 2009:4 pkt. 7.3.1.2 a).

⁴⁸ Almgren (2006) s. 49

gi slike opplysninger. I denne gruppen kan en kanskje legge tilfellene som dommer Bugge omtalte i Slørdahl-dommen; skattyters eksplisitte uttalelser om at dette kun er hans forståelse av det underliggende privatrettslige spørsmål.

3.4.2 Opplysningsplikt om egen skatteplikt/relevant for egen ligning

Skattyter skal bidra til at «hans skatteplikt» blir «klarlagt og oppfylt», lignl. § 4-1 annet punktum. Ordlyden trekker klart i retning av at opplysningsplikten er begrenset til opplysninger som er relevante for skattyters egen ligning. En eventuell plikt til å gi opplysninger som er relevante for andre skattyteres ligninger, følger i så fall av reglene om tredjepartsopplysninger etter ligningsloven kapittel 6.⁴⁹

Dette synspunkt er bekreftet av Høyesterett for lignl. § 12-1 i Rt. 2006 s. 1598. Hovedspørsmålet i saken var om det forelå opplysningsplikt etter lignl. § 4-1 til tross for at opplysningene ikke hadde betydning for ligningen av skattyteren. Saken gjaldt et ektepar som drev virksomhet sammen. Ingen av ektefellene hadde med noe informasjon om virksomheten i sine selvangivelser, og virksomheten var heller ikke registrert i Enhetsregisteret. Det var på det rene at hustruen ikke var skattepliktig for noen del av næringsinntekten. Hun hadde dermed ingen plikt til å opplyse om denne inntekten i sin selvangivelse, og hadde da heller ikke gitt ligningsmyndighetene «uriktige eller ufullstendige opplysninger» etter lignl. §12-1 nr. 1 litra a.

Det er mulig begrensingen «egen skatteplikt» bare avgrenser opplysningsplikten mot allmenne forhold og opplysninger som alene er relevante for andre skattyteres ligning. Dersom transaksjoner hos andre skattytere kan ha betydning for fastleggelsen av skattyters egen skatteplikt, kan ikke skattyter la være å opplyse om transaksjonen med henvisning til at opplysningen ikke gjelder skattyters «egne forhold».⁵⁰

⁴⁹ NOU 2009:4 pkt. 7.3.1.2 a), Rt. 2006 s. 1598.

⁵⁰ Et slikt synspunkt er lagt til grunn av Oslo tingrett i Utv. 2010 s. 955.

Det er fastslått at § 12-1 nr. 1 litra a kun gjelder for «uriktige eller ufullstendige opplysninger» om egen ligning, og at den medvirkning som i og for seg kunne innfortolkes i ordlyden,⁵¹ altså ikke er straffbar.⁵² Medvirkning er imidlertid gjort særskilt straffbart og skal straffes på samme måte, se lignl. § 12-1 nr. 2 annet punktum, slik at for eksempel skatterådgivere som gir råd som går ut på å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger, også kan straffes for skattesvik. I svensk strafferett er straff for medvirkning regulert gjennom en generell bestemmelse i den alminnelige straffelov. Etter kap. 23 § 4 i brottsbalken straffes medvirkning til overtredelse av spesiallovgivningen der straffen er fengsel. Dette medfører at medvirkning er straffbart for samtlige straffebud i skattebrottslagen unntatt skatteforseelse.⁵³ I dansk rett trenger de avgitte opplysningene ikke å gjelde avgiver selv, hvilket betyr at denne form for medvirkning rammes direkte av gjerningsbeskrivelsen.⁵⁴ Medvirkning er likevel gjort straffbar etter SKL § 13 stk 1.

3.4.3 Situasjonsbestemt opplysningsplikt

Det er i underrettspraksis trukket frem at opplysningsplikten i en viss utstrekning er situasjonsbestemt.⁵⁵ Det kan blant annet tenkes at kravet til korrekte og fullstendige opplysninger skjerpes dersom skattyter foretar skatteplanlegging innenfor lovens rammer, for eksempel ved at det skal mer til for at skattyter har opptrådt «aktsomt og lojalt» etter lignl. § 4-1 første punktum. En begrunnelse for dette kan være at skatteplanlegging innebærer at skattyter har god oversikt over de faktiske forhold og de materielle skattereglene. Hvis skattyter så velger en disposisjon som avviker fra det normale, kan det

⁵¹ Om straffbare medvirkningshandlinger der medvirkningstillegg ikke er tatt med i straffebudet, se Andenæs (2004) kapittel 31, del 3.

⁵² Se Rt. 2006 s. 1598.

⁵³ Holmquist (2012) s. 72.

⁵⁴ M. Høgsbro, Karnov Danmark, lovkommentar, note 237 (til SKL § 13). Dette er motsatt i norsk rett, hvor medvirkning uten medvirkningstillegget ville vært straffritt.

⁵⁵ Se lagmannsretten i Utv. 2003 s. 1364 og Utv. 2001 s. 1326, og tingretten i Utv. 2008 s. 1259.

medføre at skattyter plikter å sørge for at det klart fremgår hvilken skatterettslig løsning som ligger til grunn. Videre kan en ny og/eller tvilsom skatterettslig situasjon medføre at opplysningsplikten praktiseres mildere, dersom skattyters opptreden ellers ikke er kritikkverdig. For eksempel kan skattyter gjøre oppmerksom på at han er usikker på hvordan et tvilsomt skattespørsmål skal avgjøres, hvilken forståelse han har lagt til grunn, og hvordan eventuell ytterligere informasjon kan innhentes. Videre, dersom det er skjedd spesielle ting enkelte år kan det være nødvendig med mer utdypende opplysninger enn tidligere år hvor det ikke er skjedd noe nytt.

3.4.4 Fremtidig skatteplikt

Opplysningsplikten omfatter også opplysninger knyttet til en fremtidig skattepliktig inntekt. Et eksempel er opplysninger som danner grunnlaget for beregningen av fremførbart skattemessig underskudd: Opplysninger som øker underskuddet kan få betydning for skattefastsettelsen senere år.⁵⁶ Forutsetningen må være at den skatterettslige størrelsen skal fastsettes det aktuelle året.

3.4.5 Muntlige eller skriftlige opplysninger?

Det er etter norsk rett ikke noe krav at opplysningene må gis skriftlig.⁵⁷ Skattyter har plikt til å levere selvangivelse og sørge for at opplysningene i denne er korrekte, men det er prinsipielt sett ikke noe i veien for at skattyter gir supplerende opplysninger muntlig.⁵⁸ Det er samtidig på det rene at en «uriktig opplysning» kan være gitt muntlig. At det vil være vanskeligere å bevise om og i tilfelle hvilke opplysninger som er gitt, er en annen sak.

⁵⁶ NOU 2009:4 pkt. 7.3.1.2 a).

⁵⁷ NOU 2003:7 pkt. 11.2.3.1.

⁵⁸ Norseth (1992) s. 27.

Etter svensk rett er dette annerledes. Alle bestemmelsene om «oriktig oppgift» inneholder også begrensningen «på annat sätt än muntligen». Skattyter kan altså gi uriktige opplysninger muntlig til skattemyndighetene uten at dette faller inn under bestemmelsene om «oriktig oppgift». Bakgrunnen for en slik avgrensning kan være nettopp et ønske om å unngå saker hvor man må forsøke å bevise hvilke opplysninger som er gitt muntlig.

3.4.6 Når må opplysningene gis?

Et viktig spørsmål for å avgjøre om opplysningsplikten er overholdt, er på hvilket tidspunkt skattyter er avskåret fra å rette de opplysninger han har gitt, og fra å gi supplerende opplysninger. Dette spørsmålet har bare praktisk betydning for tilleggsskatt og straff: Uavhengig av hvilken frist man legger til grunn for dette spørsmålet, vil ligningsmyndighetene ha opplysningene før vedtak treffes, og det er ikke tvilsomt at korrekte opplysninger skal legges til grunn for ligningen selv om de er gitt for sent.

En løsning er at dette tidspunktet inntreffer allerede ved skattyters innlevering av selvangivelsen, slik lagmannsretten la til grunn i Utv. 2013 s. 1247. Ifølge lagmannsretten følger det av lignl. §§ 4-1 og 4-3 at det skal gis «så korrekte og fullstendige opplysninger *som mulig* allerede ved innleveringen av selvangivelsen»(min utheving). Lagmannsrettens formulering kan imidlertid også trekke i retning av at skattyter bør ha en viss adgang til å rette og supplere opplysninger også etter at selvangivelsen er levert. Det er et poeng at saken gjaldt et tilfelle hvor opplysningene ikke var gitt før under klageadgangen. Dette er antagelig for sent også etter en alternativ forståelse, og man kan ikke se bort fra at lagmannsrettens standpunkt har blitt farget av dette.

En annen løsning, som etter min mening har mer for seg, er å la adgangen til å rette og supplere opplysninger løpe frem til fristen for å inngi selvangivelse, og det er vel slik løsningen er blitt i praksis.⁵⁹ Dersom innleveringstidspunktet er avgjørende vil det medføre

⁵⁹ Norseth (1992) s. 20.

en forskjellsbehandling mellom skattytere som leverer tidlig og skattytere som leverer rett før fristen. Det er ingen grunn til å behandle disse tilfellene ulikt.

Dette synspunktet synes også forutsatt av mindretallet Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes), som ved vurderingen av opplysningsplikten uttaler: «Selskapets opplysningsplikt må dessuten etter min mening være begrenset av det ligningsmyndighetene hadde kjennskap til på forhånd, *før fristen for å gi korrekte opplysninger løp ut, dvs. selvangivelsesfristens utløp.*» (Min utheving). Flertallet tok ikke avstand fra denne uttalelsen.

3.4.7 Unnlatelse av å opplyse om feil ved ligningen

Etter lignl. § 4-1 annet punktum plikter skattyter å gjøre skattemyndighetene oppmerksom på feil ved skatteoppgjøret og ligningen. Det tidligere kravet om at han må være «klar over» feilen ble tatt ut under lovendringen i 2009. Det ble ved samme lovendring tatt inn en utvidelse i lignl. § 9-6 nr. 3 litra a: Å unnlate å gjøre oppmerksom på feil som skattyter «er eller burde vært» klar over er nå sidestilt med å gi ligningsmyndighetene «uriktige eller ufullstendige opplysninger».

Unnlatelse av å gjøre oppmerksom på feil ved skatteoppgjøret som skattyter *er klar over* ble av Høyesterett tolket inn i begrepet «uriktige eller ufullstendige opplysninger» i lignl. § 9-6 nr. 3 litra a i Rt. 1999 s. 1980 (Møller). Begrunnelsen var at skattyter som unngikk å opplyse om en slik feil, ikke hadde overholdt opplysningsplikten slik den da kom til uttrykk i lignl. § 4-1 nr. 1 annet punktum: «Han skal gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er klar over». En skattyter som ikke har overholdt denne plikten, var ikke omfattet av den gruppen skattytere som var ønsket beskyttet ved innføringen av toårsfristen. Det fremgår samtidig av kjennelsen at tilsvarende tolkning av begrepet ikke kunne legges til grunn i lignl. §§ 10-2 nr. 1 og 12-1 nr. 1 litra a.⁶⁰

⁶⁰ For tilleggsskatt ble dette uttrykkelig sagt av FIN i Prop. 1 L (2009-2010) s. 70.

Ved lovendringen ble «uriktige eller ufullstendige opplysninger» og «unnnlatelse av å opplyse om feil ved ligningen» oppstilt som alternative vilkår for anvendelse av tiårsfristen. det dermed klargjort at en slik unnnlatelse ikke lenger faller inn under begrepet «uriktige eller ufullstendige opplysninger» heller i § 9-6 nr. 3 litra a. Ved endringen av lignl. § 9-6 nr. 3 ble også den uaktsomme unnnlatelse, jf. «burde vært», tatt med. Denne tilføyelsen kan gi grunnlag for en innskrenkende tolkning av § 4-1 tredje punktum, som ikke stiller opp et tilsvarende subjektivt vilkår.

4 Kravet til «aktsom» og «lojal» opptreden

4.1 Innledning

Lignl. § 4-1 første ledd lød før endringen i 2009 slik:

«Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt.»

Skattunndragelsesutvalget stilte i NOU 2009:4 spørsmålet om det overhodet var behov for en generell bestemmelse om opplysningsplikt i ligningsloven. Utvalget mente imidlertid at denne løsning var å foretrekke fremfor et mer kasuistisk system med faste regler for den enkeltes opplysningsplikt, selv om § 4-1 alene gir liten veiledning for opplysningsplikts innhold.⁶¹ Den generelle regel om skattyters opplysningsplikt i § 4-1 ble derfor stående.

På grunnlag av Rt. 1992 s. 1588 (Loffland) og etterfølgende rettspraksis stilte utvalget opp et krav om at skattyter må opptre «aktsomt» og «lojalt» ved oppfyllelsen av opplysningsplikten. Utvalget foreslo, for å presisere kravet om at skattyter skal gi alle opplysninger som er nødvendige for at hans skatteplikt i rett tid blir klargjort, at plikten til å opptre «aktsomt» og «lojalt» skulle vises i lovteksten. Videre tilsa allmenhetens mulighet

⁶¹ NOU 2009:4 pkt. 7.3.1.1.

for å innrette seg etter rettsreglene at et så sentralt prinsipp bør fremgå direkte av loven. Lignl. § 4-1 fikk dermed et nytt første ledd i 2009: «Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal opptre aktsomt og lojalt».

Lojalitetsforholdet mellom skattyter og skattemyndigheter kommer på denne bakgrunn opp i de aller fleste rettsavgjørelser hvor opplysningsplikten er et tema. Dette vil derfor bli berørt fortløpende under de konkrete problemstillingene. For en mer samlet fremstilling har jeg likevel i dette avsnittet også valgt å løfte frem aktsomhets- og lojalitetsbetraktningers rolle på et mer overordnet plan. Formålet er å gi en mer generell fremstilling av plikten til å opptre «aktsomt» og «lojalt».

4.2 Hva vil det si å være «aktsom» og «lojal»?

4.2.1 Ordenes denotative⁶² betydning

Den denotative betydning av å være lojal er å være til å stole på, å være trofast overfor sin gruppe.⁶³ Et lojalitetsforhold mellom skattemyndigheter og skattyter medfører altså at skattemyndighetene skal kunne stole på skattyter. Aktsomhet og lojalitet er ikke synonymer: Er man aktsom opptrer man på en måte som er forsvarlig, som ikke kan bebreides, men det sier ikke noe om forholdet til andre. For eksempel: Skattyter gir alle relevante opplysninger til ligningsmyndighetene, men det viser seg at en av opplysningene er uriktig. Det kan bebreides skattyter at han ikke oppdaget dette, men det er ingenting ved hans handlemåte som tilsier at han har ønsket å «narre» skattemyndighetene. I et slikt tilfelle kan man si at skattyter har vært lojal, men ikke aktsom i sin oppfyllelse av opplysningsplikten.

⁶² «Denotasjon og konnotasjon er et analytisk begrepsskille innenfor semiotisk teori der førstnevnte betegner et ords første «direkte» betydning – gjerne den typen man finner i ordbok, mens sistnevnte er den «indirekte» betydningen», Gripsrud (2007) s. 113.

⁶³ Store norske leksikon, <http://snl.no/lojal> (29.05.14).

4.2.2 Hvordan har Høyesterett tolket plikten til å opptre «aktsomt» og «lojalt» etter lignl. § 4-1?

Kravet om at skattyter skal opptre «aktsomt» og «lojalt» er altså utledet av Loffland-saken og senere rettspraksis. Skatteunndragelseutvalget var klare på at forslaget ikke ville føre til noen endring av gjeldende rett.⁶⁴ Jeg har likevel valgt selv å vurdere nærmere hva som kan utledes fra de sentrale avgjørelsene som ble lagt til grunn for utvalgets vurderinger, og hvordan dette harmonerer med lovendringen.

Sentralt i Loffland-saken var om, og i tilfelle på hvilke vilkår, en ikke-bevisst tilbakeholdelse av opplysninger er «ufullstendige opplysninger» i relasjon til § 9-6 nr. 3 a. Saken gjaldt den skatterettslige vurderingen av opplysninger om priser i forbindelse med utleie og salg av oljerigger i et konsern. Ligningsmyndighetene mente riggene måtte tilordnes et annet selskap enn det skattyter hadde lagt til grunn, og de gitte opplysningene var «uriktige» og «ufullstendige» når de ikke ga grunnlag for å vurdere tilordningsspørsmålet.⁶⁵ Høyesterett løste saken på et annet grunnlag, men uttalte seg likevel om spørsmålet i et obiter dictum.

Det er noe påfallende at et krav om aktsomhet og lojalitet blir utledet fra en dom som overhodet ikke benytter disse ordene. Aktsomhetskravet lar seg for så vidt greit lese ut av dommen: Retten mener skattyters subjektive oppfatning og kunnskap om opplysningene ikke kan være avgjørende – spørsmålet er hvilke opplysninger som «burde» vært gitt i det konkrete tilfellet. En kan derfor si at opplysningsplikten i Loffland blir knyttet opp mot en streng aktsomhetsnorm. Med dette som bakgrunn kan en kanskje si at en aktsom skattyter ikke kan nøye seg med å kun gi de opplysningene han forstår er relevante, dersom disse ikke er tilstrekkelige og adekvate undersøkelser ville fremskaffet tilstrekkelig informasjon. Her kan aktsomhet og lojalitet være to sider av samme sak: En skattyter er ikke lojal om han ikke foretar de nødvendige og forventede undersøkelser for å klarlegge sin skatteplikt,

⁶⁴ NOU 2009:4 pkt. 7.3.1.2 b).

⁶⁵ En mer utfyllende fremstilling av sakens faktum finnes i 5.2.1.

og videreformidler dette til ligningsmyndighetene – ligningsmyndighetene skal kunne stole på at skattyter gjør dette på eget initiativ.

I Rt. 1997 s. 860 (Heerema) benyttes derimot ordet «lojalt» flere ganger. Saken gjaldt gyldigheten av ligningen for Heerema Marine Contractors SA for inntektsåret 1983. På grunn av en tvist med skattemyndighetene om forståelsen av skatteavtalen mellom Norge og Sveits hadde Heerema ikke levert inn selvangivelsen for 1983 før 21. desember 1984. Januar 1985 mottok Heerema en skatteavregning for 1983 som viste utlignet skatt på kr 0. Selskapet forholdt seg passiv til dette. Spørsmålet i saken var om Heerema hadde gitt «uriktige» eller «ufullstendige» opplysninger, slik at ligningen kunne endres så sent som august 1986. Om lojalitetsforholdet mellom skattyter og skattemyndigheter, uttaler Høyesterett:

«Fristbestemmelser av den art som er inntatt i ligningsloven § 9-6, rører ved en viktig side av forholdet mellom skattyterne og ligningsforvaltningen. Skattyterne plikter lojalt å gi alle opplysninger som er nødvendige for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig og fullstendig, men når dette er gjort, har skattyterne på sin side en beskyttelsesverdig interesse i at ligningsbehandlingen blir gjennomført etter de regler og innenfor de frister som loven oppstiller.»⁶⁶

Uttalelsen sier likevel ikke hva som ligger i plikten til å opptre «lojalt». Er «lojal» noe en er dersom en oppfyller sin opplysningsplikt, altså som et merke på resultatet? Påvirker hvorvidt skattyter har handlet «lojalt» eller ikke vurderingen av hvilke opplysninger som må gis? Eller angir plikten til «lojal» opptreden alene et krav til måten skattyter gir opplysninger til ligningsmyndighetene?

Høyesterett har i senere tid omtalt de synspunkter som er lagt til grunn i Loffland- og Heerema-sakene som uttrykk for «grunnleggende lojalitetsbetraktninger»⁶⁷. Ut over det

⁶⁶ Rt. 1997 s. 860 (Heerema) s. 869.

⁶⁷ Rt. 2012 s. 1648 (Statoil) avsnitt 46.

forhold at ligningsmyndighetene skal kunne stole på at skattyter gir korrekte og fullstendige opplysninger, fremgår det ikke hvilket innhold disse lojalitetsbetraktningene har. Spørsmålet videre er om det kan utledes en mer presis avgrensing fra avgjørelsene enn det som sies direkte.

Et moment i vurderingen av hva som ligger i plikten til å opptre «lojalt» er at aktsomhetsnormen i Loffland er ansett for å være svært streng. Når standarden stiller så høye krav til skattyters handlemåte som den gjør, er det vanskelig å se for seg tilfeller hvor lojalitetsbegrepet kan tale i skattyters disfavør uten at regelen samtidig nærmest blir fullt ut objektiv. En fullt ut objektiv regel er ikke ønskelig, og var nettopp bakgrunnen for Høyesteretts uttalelser i Loffland.⁶⁸ Hvis lojalitet skal ha innvirkning på hvilke opplysninger som må gis, må det i så fall være i favør av skattyter – fordi han opptrer så lojalt at det likevel ikke er en opplysningssvikt.

På den annen side, er ikke dette nettopp et moment i aktsomhetsvurderingen, som igjen er sentralt for om det er gitt en «uriktig» eller «ufullstendig» opplysning? Hvilken handlemåte som er aktsom, kan ikke vurderes i et vakuum uten å se hen til forhold ved skattyter selv. At aktsomhetsvurderingen er streng betyr imidlertid at disse forholdene i mindre grad vil være avgjørende enn der en aktsomhetsvurdering er mild. Dette betyr at for eksempel skattyters forutsetninger og rettsregelens klarhet kan virke inn på vurderingen av hvilke opplysninger han burde ha gitt skattemyndighetene. Samtidig medfører den strenge aktsomhetsvurderingen at dette ikke er forhold som vil uthule endringsadgangen i særlig grad. Målet med uttalelsene i Loffland mener jeg må ha vært å beskytte skattyter i de tilfellene hvor ufullstendigheten overhodet ikke kan legges ham til last. I disse tilfellene vil det være vanskeligere å forsvare den belastningen det er å måtte få en ligning endret etter opptil 10 år.

⁶⁸ Se i samme retning se Rt. 2009 s. 813 (Gaard/Tveit), avsnitt 84.

Det er videre i rettspraksis lagt til grunn at skattyter skal opptre aktsomt og lojalt *ved oppfyllelsen* av opplysningsplikten. I så måte sier lojalitet ikke bare noe om hvilke opplysninger som skal gis, men også på *hvilken måte* de skal gis. Det er her jeg mener lojalitetsvilkåret får en selvstendig betydning, og jeg mener vilkåret bør forbeholdes disse tilfellene. Et sentralt, og strengt, eksempel fra rettspraksis er Høyesteretts avgjørelse i Rt. 1997 s. 1430 (Elf), hvor alle opplysninger fremgikk av det vedlagte regnskapsmaterialet, men var vanskelig tilgjengelige. Høyesterett bruker heller ikke her begrepet «lojalitet», men at det stilles krav til formidlingsmetoden er klart nok: «... hadde Elf all oppfordring til å gi denne opplysning om manglende regnskapsmessig avskrivning på det oppskrevne beløp på en klarere måte.»(s. 1437). Som generelt utgangspunkt kan en legge til grunn at opplysningene skal gis på en så klar måte at skattemyndighetene får tilstrekkelig grunnlag for ligningen ved en helt ordinær gjennomgang av selvangivelsen. Det er i og for seg dekkende å sette merkelappen «lojal» på en slik handlemåte.

Jeg er enig i at en lovfesting av plikten til å opptre aktsomt og lojalt, ikke har ført til noen vesentlig realitetsendring av det som var gjeldende rett.⁶⁹ Jeg mener imidlertid det kan være fornuftig å skille mellom aktsomhet og lojalitet. Kravet til aktsomhet kan få betydning for hvilke opplysninger som skal gis, da det er den aktsomme skattyters handlemåte som etter Loffland-standard er målestokken for dette. Kravet til lojalitet setter derimot skattyters handlemåte på prøve, ved å stille krav til måten opplysningene gis på. Dette synspunkt støttes av at lojalitetskravet gjerne omtales som at skattyter skal være lojal i sin oppfyllelse av opplysningsplikten.⁷⁰ Videre passer en slik forståelse bedre med den alminnelige språklige forståelse av ordet «lojal», som er noe man «er». En opplysningsplikt kan ikke være «lojal». Den kontekstuelle sammenheng i bestemmelsen må heller ikke overses: Skattyter skal «opptre» aktsomt og lojalt.

⁶⁹ Prop. 1. L (2009-2010) s. 64.

⁷⁰ Se for eksempel Rt. 1997 s. 860 (Heerema) s. 869.

4.3 Kritikk mot begrepsbruken

Kravet om at skattyter skal opptre «lojalt» er, som vi har sett, ikke spesielt presist. Praksis viser at fastleggingen av begrepets innhold kan by på problemer. En kan få inntrykk av at begrepet brukes nærmest sirkulært: Skattyter er ikke lojal hvis han har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger». Og for å finne ut om det er gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» (i grensetilfellene), ses det hen til om skattyter har opptrådt lojalt. Skatteunndragelsesutvalget problematiserer ikke dette. Formålet med å foreslå lovfestingen av plikten til å opptre lojalt var at dette ville «presisere kravet om at skattyter skal gi alle opplysninger som er nødvendig for at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt»⁷¹. På hvilken måte dette vil presisere kravet, sies det ingenting om. Denne problemstillingen reises heller ikke av departementet. Slik departementet ser det er formålet med endringen å synliggjøre det ansvaret skattyter allerede har til å bidra til at skatteplikten i rett tid blir klarlagt.

Lovfestingen av plikten til å opptre aktsomt og lojalt gir altså ingen hjelp til å fastlegge pliktens innhold. En kan på denne bakgrunn spørre om det er hensiktsmessig å ta denne terminologien inn i lovteksten overhodet. Hvorvidt Høyesterett benytter terminologien eller ikke varierer: Ordet «lojalitet» er overhodet ikke benyttet i Rt. 1992 s. 1588 (Loffland), Rt. 1995 s. 1883 (Slørdahl), Rt. 1997 s. 1430 (Elf), Rt. 1999 s. 1924 (Sjold Larsen) og Rt. 2007 s. 360 (Lyse Energi), mens det er benyttet opptil flere ganger i Rt 1999 s. 1087 (Baker Hughes), Rt. 1997 s. 860 (Heerema) Rt. 2012 s. 1648 (Statoil).

Slik jeg forstår rettspraksis har heller ikke lovfestingen av lojalitetskravet hatt betydning for vurderingen av hvilke opplysninger som må gis. For eksempel: Skattyter gir opplysninger som er både riktige og fullstendige. Skattyter håper samtidig at disse opplysningene skal gå ligningsmyndighetene hus forbi slik at han blir ilignet for lav skatt uten at noe kan legges ham til last. De fleste vil være enig i at skattyter i disse tilfellene

⁷¹ NOU 2009:4 pkt. 7.3.1.2 b).

ikke er lojal. Jeg er likevel ikke i tvil om at skattyter etter gjeldende rett ikke vil bli ansett for å ha gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger».

Når forslaget ikke fører til endringer av rettstilstanden, kan en spørre seg om det er heldig å ta et såpass vagt begrep inn i lovteksten. Det er helt klart et argument at gjeldende rett bør fremgå av lovens ordlyd, og at en endring i så måte i og for seg var berettiget. Jeg er likevel ikke sikker på om dette ble gjort på best mulig måte. Plikten til å opptre «aktsomt» og «lojalt» stod ikke i strid med bestemmelsens tidligere ordlyd, og jeg mener endringen burde foranlediget en nærmere klargjøring av lojalitetsbegrepets rolle. En av instansene som ikke støttet forslaget om å lovfeste kravet til aktsomhet og lojalitet sier det egentlig ganske godt:

«Et kriterium om at skattytere skal opptre aktsomt og lojalt kan godt fungere som en honnørmarkering av lovens intensjon. Vi synes imidlertid at dette fremstår som noe unødvendig idet borgerne til enhver tid har plikt til å opptre aktsomt og lojalt til ethvert regelverk vedtatt av Regjeringen og Stortinget.»⁷²

5 Lofflandstandarden – avveiningen mellom opplysningsplikten og undersøkelsesplikten (ved «ufullstendige opplysninger»)

5.1 Innledning

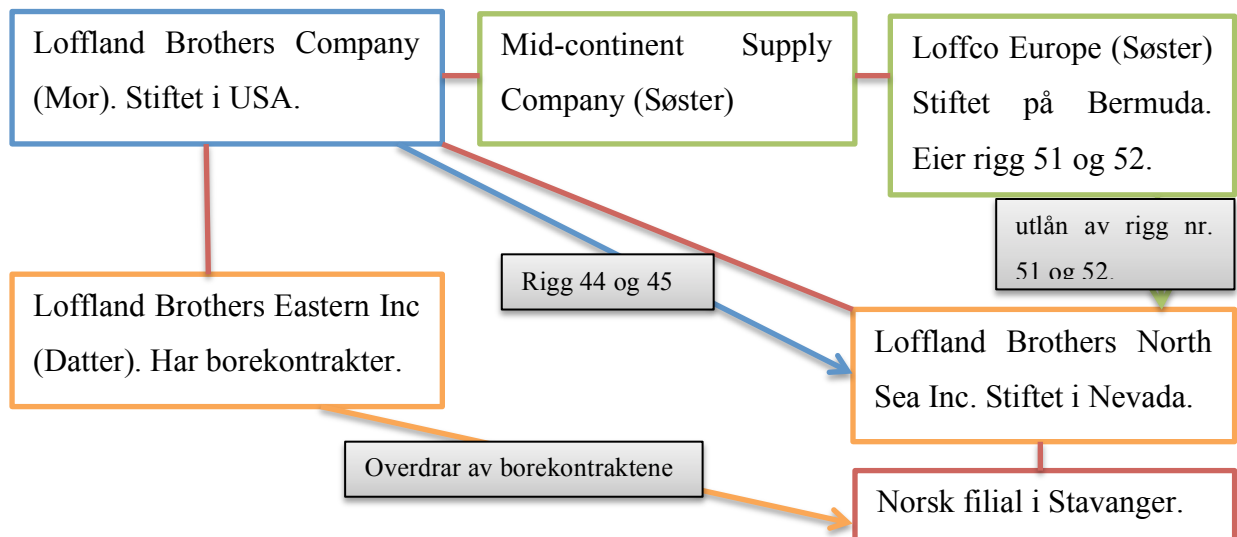
I kapittel 3 har jeg redegjort for sammenhengen mellom skattyters opplysningsplikt etter lignl. §§ 4-1 og 4-3, og vilkåret at skattyter har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» etter lignl. §§ 9-6 nr. 3 litra a, 10-2 nr. 1 og 12-1 nr. 1 litra a. I kapittel 4 fulgte en nærmere omtale av plikten til å opptre «aktsomt» og «lojalt» ved oppfyllelsen av opplysningsplikten etter ligningsloven. Dette kapittelet går et steg videre: Her er målet å vurdere forholdet mellom skattyters plikt til å gi opplysninger og ligningsmyndighetenes plikt til å undersøke forholdet på egen hånd. I denne vurderingen vil skattyters plikt til å opptre «aktsomt og lojalt» være et relevant moment.

⁷² Uttalelse fra Skatterevisorenes Forening, Prop. 1. L (2009-2010) s. 64.

Det er ved spørsmålet om skattyter har gitt «ufullstendige opplysninger» sentralt å ta stilling til hvor grensen går mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt: Når inntre skattemyndighetenes plikt til å undersøke forholdet nærmere før vedtak fattes? Har skattyter gitt fullstendige opplysninger når denne plikten inntre? Den sentrale avgjørelsen for denne vurderingen i norsk rett er inntatt i Rt. 1992 s. 1588 (Loffland).

5.2 Standardens innhold

5.2.1 Sakens fakta



Saken i Rt. 1992 s. 1588 (Loffland) gjaldt selskapet Loffland Brothers North Sea Inc (stiftet i Nevada), som hadde en filial i Stavanger. Selskapet var et datterselskap av det amerikanske selskapet Loffland Brothers Company. Lofflandgruppen søkte boreoppdrag i Nordsjøen, og datterselskapet Loffland Brothers Eastern Inc fikk to borekontrakter. Morselskapet overførte to rigger (nr. 44 og 45) til North Sea Inc. Eierskapet til de to siste riggene (nr. 51 og 52) ble, på bakgrunn av et ønske om å oppnå amerikansk eksportkreditt, satt til selskapet Loffco Europe. Driften av riggene ble satt til filialen i Stavanger.

Det ble holdt to bokettersynsrapporter, en i 1979 og en i 1983. I den siste rapporten konkluderte revisorene med at selskapet Loffco Europe måtte betraktes som en formalitet, og at rigg nr. 51 og 52 i skattemessig henseende måtte behandles som tilhørende North Sea Inc. På bakgrunn av bokettersynsrapporten besluttet ligningsmyndighetene å endre ligningen for årene 1977 til 1982. Ligningsmyndighetene fremholdt at overføringen av leieinntektene for riggene til Loffco Europe innebar en uakseptabel skattevirkning for Norge, som måtte betegnes som illojal. Ligningsmyndighetene ønsket å bruke den ulovfestede omgåelsesnormen eller sktl. § 54 til å skjære gjennom selskapsforholdet. Ligningsmyndighetene mente at North Sea Inc hadde gitt «ufullstendige» opplysninger etter lignl. § 9-6 nr. 3, fordi det ikke var gitt tilstrekkelige opplysninger til at ligningsmyndighetene kunne vurdere tilordningsspørsmålet.

Hovedspørsmålet i saken var om det var grunnlag for gjennomskjæring, enten etter den ulovfestede omgåelsesnormen eller etter daværende sktl. §54. Høyesterett kom til at riggene skatterettslig måtte tilordnes morselskapet og ikke filialen i Stavanger. Skattemyndighetene hadde ikke tatt opp om *denne* eierkonstellasjonen kunne gi grunnlag for gjennomskjæring. Den gjennomskjæring som skattemyndighetene hadde påberopt ble altså ikke godtatt. Spørsmålet om det var gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» etter § 9-6 nr. 3 litra a kom derfor ikke opp.

Høyesteretts uttalelser om forståelsen av «uriktige eller ufullstendige opplysninger» i lignl. § 9-6 nr. 3 litra a kom i et obiter dictum. Tradisjonelt blir obiter-uttalelser ansett for å ha mindre «vekt» enn uttalelser som har betydning for saken; de er ikke alltid like godt opplyst for domstolen, og de er ikke nødvendigvis like gjennomtenkte som når uttalelsene får direkte konsekvenser for partene i saken. Samtidig er det tilfeller hvor prinsipielle og godt prosederte spørsmål har falt bort for Høyesterett, for eksempel slik tilfellet var i Rt. 1992 s. 504 (Factoring Finans). I slike tilfeller vil det ofte være ønskelig at Høyesterett likevel uttaler seg om spørsmålet. Selv om Loffland-saken ikke er like spesiell som Factoring Finans-saken, gjaldt den en svært praktisk problemstilling som ikke hadde fått noen rettsavklaring tidligere. Uttalelsene er senere blitt fulgt opp både i praksis og

lovforarbeider. Det er derfor hovedsakelig ikke det faktum at uttalelsene kom i et obiter som gjør at det er sådd tvil om hvor langt standarden rekker, men hvordan standarden er blitt anvendt i senere praksis.⁷³ Det faktum at standarden er lagt til grunn som et utgangspunkt i senere rettsavgjørelser, samt at den er lagt til grunn i senere lovgivning, taler for at standarden i dag bør være utgangspunktet for vurderingen av forholdet mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt.

5.2.2 Standardens formulering

Høyesterett slår i avgjørelsen fast at vurderingen av om det er gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» skal knyttes til skattyters opplysningsplikt etter lignl. kap 4. Deretter kommer den sentrale uttalelsen som senere er blitt omtalt som «Loffland-standard»:

«Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en *objektiv vurdering* finner at han *burde ha gitt*. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått *tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål*, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene *i utgangspunktet* anses tilstrekkelige for at toårsfristen får anvendelse.»(Min utheving).⁷⁴

Standarden inneholder et subjektivt element ved at det er ilagt en aktsomhetsvurdering («burde ha gitt») hos skattyter. I hvilken grad innebærer dette elementet at skattyters subjektive forhold kan få betydning for vurderingen av om det er gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger»? Dette spørsmålet ble berørt av høyesterett i Rt. 2009 s. 813 (Gaard/Tveit). Det er gjennom denne avgjørelsen klarlagt at det i Loffland-standard er tale om et objektive vilkår i den forstand at subjektive *unnskyldningsgrunner* ikke er til

⁷³ Gjems-Onstad (2012) s. 1191.

⁷⁴ Rt. 1992 s. 1588 (side 1593).

hinder for endring etter lignl. § 9-6 nr. 3 litra a.⁷⁵ Loffland-standardens subjektive element består i aktsomhetsvurderingen: Hva ville den aktsomme skattyter opplyst om i tilsvarende situasjon? Loffland-standardens kan vel etter dette omtales som en *objektivisert aktsomhetsnorm*.⁷⁶ Saken i Loffland-dommen gjaldt en tilbakeholdelse av opplysninger som ikke var bevisst. Høyesterett legger til grunn at dette ikke i seg selv er et hinder for at det er gitt «ufullstendige» opplysninger, det avgjørende er om skattyter har gitt de opplysninger han «burde ha gitt» etter en objektiv vurdering.

Et eksempel fra rettspraksis hvor skillet mellom det subjektive elementet i Loffland-standardens og de subjektive unnskyldningsgrunner etter lignl. § 10-3 kom opp, er lagmannsrettens kjennelse inntatt i RG. 2006 s. 879. Retten legger til grunn at Loffland-standardens legger opp til en aktsomhetsvurdering, og at denne aktsomhetsvurderingen er strengere enn aktsomhetsvurderingen etter lignl. § 10-3 litra b. Opplysningssvikten i saken bestod i at skattyter ikke hadde opplyst om en firmabilordning i selvangivelsen. Skattyter trodde han ble trukket i lønn for bruken av firmabilen, og at arbeidsgiver ville gi de relevante opplysninger til ligningsmyndighetene. Arbeidsgiver hadde likevel ikke gjort dette, og det var på det rene at skattyter objektivt sett hadde gitt «ufullstendige opplysninger».

Lagmannsretten kom til at skattyter ikke hadde overholdt den strenge aktsomhetsnormen i relasjon til endringsfristen. Skattyter burde ha gitt opplysninger om firmabilordningen, da det var en egen post i selvangivelsen for dette. Skulle skattyter gått klar av aktsomhetskravet måtte det ha stått uttrykkelig i selvangivelsesposten at det ikke var nødvendig å fylle ut denne dersom opplysningene ble gitt av arbeidsgiver. I relasjon til § 10-3 litra b mente retten, under tvil, at skattyter hadde vært tilstrekkelig aktsom til at forholdet ble karakterisert som unnskyldelig. Sentralt var at flere av skattyters kollegaer på korrekt vis var blitt trukket i lønn for ordningen, og at han som ordinær arbeidstager måtte

⁷⁵ Avsnitt 84 i dommen.

⁷⁶ Dette er lagmannsrettens formulering i Utv. 2002 s. 736.

kunne regne med at administrasjonen i firmaet handlet korrekt også for ham. Tilleggsskatt ble derfor ikke ilagt.

Loffland-standarden er, som aktsomhetsvurderinger generelt, ikke helt presis, og dens innhold lar seg ikke fastlegge generelt. Etterfølgende rettspraksis trekker i retning av at standarden er strengere enn en kunne tenke seg ved en isolert lesning av avgjørelsen: Det som isolert sett kan leses ut av Loffland-standarden i dag er antagelig bare at opplysningsplikten i alle fall strekker seg så langt som i Loffland.⁷⁷ Sett i lys av senere praksis er opplysningsplikten antagelig noe strengere, og det er ikke utenkelig at den vil praktiseres noe ulikt avhengig av konkrete forhold i den enkelte sak. For å fastlegge standardens innhold er det dermed nødvendig også å analysere de rettsavgjørelser om forholdet mellom opplysningsplikten og undersøkelsesplikten som er avsagt etter Loffland.

5.2.3 Loffland-standardenes betydning for «uriktige» vs. «ufullstendige» opplysninger

I Loffland-saken var det anført at skattyter hadde gitt «ufullstendige opplysninger» fordi det ikke var gitt tilstrekkelig informasjon til at ligningsmyndighetene kunne vurdere til hvilket skattesubjekt riggene skulle tilordnes. Det følger av sammenhengen at Loffland-standarden antagelig kun gjelder der det er gitt «ufullstendige» opplysninger. Dette synspunkt er også kommet til uttrykk i rettspraksis,⁷⁸ men det er verdt å merke seg at Høyesterett ikke har gjort dette skillet. Kravet til «aktsomhet» og «lojalitet» som er utledet av dommen, og fra 2009 lovfestet i lignl. § 4-1, brukes likevel i avgjørelser hvor spørsmålet har vært om det har vært gitt «uriktige opplysninger». Dette medfører at det *kan* tenkes

⁷⁷ Gjems-Onstad (2012) s. 1191.

⁷⁸ Se bl.a. tingrettens dom i utv. 2013 s. 1084 (Hvor det var gitt «uriktige» opplysninger) og lagmannsretten i utv. 2004 s. 937.

tilfeller hvor det er gitt opplysninger som avviker fra de faktiske forhold, som på bakgrunn av skattyters opptreden ellers, ikke anses for å være «uriktige» i lovens forstand.⁷⁹

Spørsmålet i Loffland var om en ikke-bevisst *tilbakeholdelse* av opplysninger innebar en opplysningssvikt, og i tilfelle på hvilke vilkår. Den som har gitt opplysninger som ikke stemmer med de faktiske forhold bør normalt ikke kunne reddes av ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt.⁸⁰ Om en opplysning er uriktig, er i de fleste tilfeller fullt ut konstaterbart for skattyter. Videre vil muligheten for kontroll av opplysningenes riktighet gjerne være enklere for skattyter selv enn for ligningsmyndighetene. Spørsmålet om *hvilke* opplysninger som må gis for å oppfylle opplysningsplikten er gjerne mer sammensatt enn spørsmålet om en opplysning avviker fra de faktiske forhold, og bør i større grad vurderes på bakgrunn av forholdene i den enkelte sak.

Lagmannsrettsdommen i Utv. 2004 s. 937 dreide seg om endring av ligning for inntektsårene 1992 og 1993, og illeggelse av tilleggsskatt i forbindelse med fradrag for virksomhet på norsk kontinentalsokkel. I forbindelse med fradraget ble det opplyst at en fartøyleie var beregnet på samme måte som tidligere, og at fartøyleien avspeilet markedsprisen. Leien skulle betales til et selskap i samme konsern, og det var dermed en forutsetning at leien ble fastsatt i samsvar med armlengdeprinsippet. Lagmannsretten uttaler at reservasjonene i Loffland, altså ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt, bare kan knytte seg til alternativet «ufullstendige» opplysninger. Ansvaret for riktigheten av de opplysninger som faktisk gis, vil dermed strekke seg noe lenger enn ansvaret for mangelfulle opplysninger, i den forstand at skattyter hefter for riktigheten av disse

⁷⁹ Dette gjelder primært internprisingstilfellene, hvor en fastsatt pris som ikke er armlengdes, ikke vil være en «uriktig» opplysning med mindre avviket er av en viss størrelse. Se Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes) og Rt 2012. s. 1648 (Statoil), omtalt i kapittel 6.

⁸⁰ Etter svensk rett utløses derimot skattemyndighetenes undersøkelsesplikt der det er helt åpenbart at opplysningen er uriktig, se 5.2.4.

uavhengig av om ligningsmyndighetene i det aktuelle tilfellet hadde muligheten til å kontrollere opplysningene opp mot annen informasjon.

I Rt. 2012 s. 1648 (Statoil) drøfter Høyesterett de tidligere avgjørelsene i Rt. 1992 s. 1588 (Loffland) og Rt. 1997 s. 860 (Heerema), til tross for at dette gjaldt et tilfelle hvor det var gitt «uriktige» opplysninger. Vil dette bety at Loffland-standarden nå også vil gjelde der det er gitt en «uriktig» opplysning? Jeg tror ikke dette har vært intensjonen: Høyesterett bruker ikke standarden direkte, men ser den som uttrykk for det synspunkt at det er et lojalitetsforhold mellom skattyter og ligningsmyndigheter. Videre har internprisingssakene i stor grad dreid seg om hvorvidt et skjønnsresultat kan være gjenstand for opplysningsplikt – og Loffland har i høyeste grad relevans for opplysningsplikts omfang. Det er samtidig ikke utelukket at lojalitetsbetraktninger i særlige tilfeller kan få betydning også for «uriktige opplysninger».

5.2.4 En sammenligning med svensk rett

Loffland-standarden sier noe om forholdet mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt. Etter det svenske systemet er utgangspunktet at ansvaret for sakens opplysning er hos skattemyndighetene.⁸¹ Avveiningen ser derfor ut til å falle ut noe annerledes enn i Norge. Det er likevel på det rene at alle relevante opplysninger som hovedregel skal komme fra skattyter selv, og at det skal noe til før SKVs plikt til å utrede saken inntreffer.

En opplysning skal for eksempel ikke anses for å være «oriktig» hvis de øvrige opplysninger skattyter har gitt gir et tilstrekkelig grunnlag for korrekt beslutning. Videre er det ikke gitt «oriktig oppgift» dersom selvangivelsen inneholder klart motstridende opplysninger, eller der opplysningene er ufullstendige på sentrale punkter. Et eksempel har vi i RÅ 2002 not. 117: Skattyter hadde på hovedblanketten angitt at han hadde gjeld til sitt

⁸¹ Jf. det som kalles «officialprincipen».

aksjeselskap på kr 130.000, samtidig som han i en spesiell blankett hadde krysset av «nej» på spørsmålet om han hadde lån i selskapet. Skattyter ble ikke ansett for å ha gitt «oriktig oppgift». Det kan være vanskelig å avgjøre i hvilke tilfeller en ufullstendig opplysning i selvangivelsen utgjør en «oriktig oppgift».⁸² Dersom det er klart at opplysningene er ufullstendige, foreligger det ingen «oriktig oppgift», da det påligger skattemyndighetene å undersøke saken nærmere.⁸³

Spørsmålet som da oppstår, er når det er klart at opplysningene er ufullstendige. Dette kan ikke besvares generelt. Det sentrale i vurderingen er hvor stor risiko opplysningssvikten medfører for at SKV villedes. Det kreves ikke at SKV skal «legge puslespill», eventuelle ufullstendigheter må være synlig ved en normal gjennomgang av selvangivelsen for at SKVs utredningsplikt skal komme inn i bildet.⁸⁴ Dette skiller seg fra norsk rett, hvor vurderingen av om det er gitt «ufullstendige» opplysninger ikke påvirkes av om det er åpenbart at en eller flere opplysninger er utelatt.⁸⁵

Bruken av Loffland-standarden fordrer, som vi skal se, en mer sammensatt vurdering.

5.3 Hvordan er Loffland-standarden anvendt i rettspraksis?

5.3.1 Innledning

Loffland-standarden ga et utgangspunkt for avveiningen mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt. Loffland-saken gjaldt anvendelsen av lignl. § 9-6 nr. 3 litra a, men det er antatt at avgjørelsen i hovedsak har

⁸² SFL kap. 49 § 5.

⁸³ Almgren (2012) s. 114 og 115.

⁸⁴ Gäverth (2005) s. 707.

⁸⁵ Det kan imidlertid være at en «åpenbar» opplysningssvikt ikke kan medføre en skattefordel, se mer om dette i kap. 8.

tilsvarende betydning for forståelsen av begrepet i lignl. §§ 10-2 nr. 1 og 12-1 nr. 1 litra a.⁸⁶ Høyesterett anvender for eksempel standarden ved ileggelse av tilleggsskatt i Rt. 2007 s. 360 (Lyse Energi) uten å problematisere dette, og det er antatt både i forarbeider, rettsavgjørelser og litteratur at begrepet i utgangspunktet skal forstås på samme måte i alle bestemmelsene.⁸⁷ Ulike hensyn bak og formål med de forskjellige bestemmelsene kan imidlertid medføre at de i enkelte tilfeller blir praktisert ulikt.⁸⁸

I det følgende vil jeg introdusere noen mer generelle problemstillinger fra praksis hvor Loffland-standarder er kommet opp. Målet med 5.3 er å utlede noen hovedlinjer ut fra rettspraksis. Avsnitt 5.3 vil derfor i store deler være en beskrivelse av gjeldende rett. Samtidig reiser Loffland-standarder mange spørsmål som ikke har hatt et klart svar: Det vil i denne sammenheng ikke bare drøftes hva som *kan* anses for å være gjeldende rett, men også hvilken løsning en *bør* falle ned på. Der det er rom for det, vil det videre bli dratt veksler på svensk og dansk rett.

5.3.2 Problemstilling 1: Opplysninger gitt i regnskapsmateriale

5.3.2.1 Problemstillingen

Skattytere som driver næringsvirksomhet skal legge ved mer eller mindre utfyllende regnskapsmateriale ved innsendelse av selvangivelsen. Problemet oppstår der opplysningene er gitt ligningsmyndighetene, men er gjort vanskelig tilgjengelige i regnskapet. Spørsmålet oppstår da om, og i tilfelle i hvilken utstrekning, skattyter må gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på og forklare spesielle deler av regnskapsmaterialet.

⁸⁶Synspunktet virker lagt til grunn i NOU 2009:4 pkt 7.3.1.2. For tilleggsskatt, se Moljord (1994) s. 107.

⁸⁷Ot.prp.nr.82 (2008-2009) s. 36, Lignings-ABC 2013 pkt. 3.6.1, Banoun (2004) s. 249. I Rt. 2009 s. 813 (Gaard/Tveit) brukes forarbeidene til § 10-2 nr. 1 ved tolkningen av begrepet i § 9-6 n.r 3 litra a, se avsnitt 78-79 i dommen.

⁸⁸Se for eksempel Moljord (1994) s. 106. Høyesterett utelukker ikke at det kan være forskjell mellom §§ 9-6 nr. 3 litra a og 10-2 nr. 1 i Rt. 1999 s. 1987 (Baker Hughes) s. 1102 og Rt. 2012 s. 1648 (Statoil), avsnitt 49.

5.3.2.2 Rt. 1997 s. 1430(Elf) – endring av ligning

5.3.2.2.1 *Sakens fakta*

Oljeselskapet Elf Petroleum Norge AS (heretter Elf) krevde ved ligningen for årene 1986-1989 fradrag i inntekt for utbetalt utbytte. Hovedspørsmålet i saken var om selskapet, som følge av unnlatt avskrivning på oppskrevne anleggsmidler, hadde overskudd som ga adgang til å kreve fradrag for utbytte etter § 8 første ledd i aksjeskatteloven av 1969.

Elf foretok i 1985 regnskapsmessig oppskrivning på til sammen kr 550.000.000 av anlegg på Ekofiskfeltet og en plattform på Friggfeltet. Ved bokettersyn i 1990 ble ligningsmyndighetene oppmerksom på at det bare var foretatt avskrivning på anleggsmidlenes kostpris og ikke på de oppskrevne verdiene. Etter aksjeskatteloven av 1969 var fradragsretten for utbytte begrenset til aksjeutbytte som var utdelt av selskapets overskudd. Denne fradragsretten var benyttet fullt ut. En avskrivning på de oppskrevne verdiene, og ikke på kostprisen, ville medført en reduksjon i selskapets regnskapsmessige overskudd, som igjen ville medført en reduksjon i adgangen til utbetaling av fradragsberettiget utbytte. Elf hadde oppdelt avskrivningsgrunnlaget ved fortsatt å avskrive kostprisen for anleggsmidlene, men samtidig unnlate å avskrive de kr 550.000.000 som var lagt til ved oppskrivningen i 1985. Høyesterett kom til at en slik løsning ikke var i samsvar med daværende aksjelov § 11-10. Det oppstod da spørsmål om Elf hadde gitt «ufullstendige opplysninger» slik at ligningen for 1986 og 1987 kunne endres etter utløpet av toårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 litra a.

Elf hadde som vedlegg til selvangivelsen for 1986 oversendt resultatregnskap og balanse. Både balansen og resultatregnskapet inneholdt de skattemessige avskrivningene. I balansen var det to særskilte poster kalt «oppskriving Ekofisk» og «oppskriving MCP 01» som inneholdt oppskrivningene. I kolonnen for akkumulerte avskrivninger var det satt 0 for årene 1985 og 1986. Elf gjorde gjeldende at dette ga informasjon om at det ikke var foretatt noen regnskapsmessige avskrivninger på oppskrivningsbeløpene for 1986. Begrunnelsen for dette var at det overhodet ikke var adgang til å foreta skattemessig avskrivning på disse

oppskrevne verdier. Høyesterett var i og for seg enig i dette, men mente det ikke nødvendigvis var naturlig å lese regnskapet på en slik måte.

5.3.2.2.2 Høyesteretts vurdering av Elfs opplysningsplikt

Spørsmålet i Elf-dommen var om det var gitt «ufullstendige opplysninger» når korrekte opplysninger i og for seg kunne leses ut av det vedlagte regnskapsmaterialet. Høyesterett var enig i at alle opplysningene fantes i regnskapsmaterialet, men at det altså ikke var automatikk i at regnskapsoppstillingen naturlig burde leses på den måten Elf hadde anført. Elf fremholdt at fraværet av forskjellige typer korreksjoner i regnskapet, for eksempel at det skattemessige overskudd ikke var korrigert for avskrivninger på oppskrivninger, burde gjort ligningsmyndighetene oppmerksom på at slike avskrivninger ikke var foretatt.

Høyesterett tar ved vurderingen utgangspunkt i lignl. § 4-1, før det vises til skattyters plikt etter § 4-3 til å gi «andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen». Høyesterett mente at det ikke var tilstrekkelig for oppfyllelse av opplysningsplikten at opplysningene *kun* fremgikk av regnskapsmaterialet: «Elf hadde all oppfordring til å gi denne opplysning(...) på en *klarere* måte»(min utheving)⁸⁹. Høyesterett uttaler videre at de «nakne regnskapstall» ofte må suppleres med andre opplysninger for å oppfylle opplysningsplikten.⁹⁰ Det var ikke gjort her.

Høyesterett kan forstås slik det for å oppfylle opplysningsplikten ikke bare settes krav til hvilke opplysninger som gis, men også måten de gis på. Skattyter vil i så fall ikke kunne regne med at opplysningsplikten er oppfylt som følge av at alle opplysninger er gitt i regnskapet, dersom opplysningene er vanskelig tilgjengelige. Skattyter som «gjemmer» opplysninger i regnskapsmaterialet, har dermed ikke oppfylt opplysningsplikten. Etter Loffland-standardens er spørsmålet om de opplysninger som er gitt, gir

⁸⁹ Rt. 1997 s. 1430 (s. 1437).

⁹⁰ Rt. 1997 s. 1430 (s. 1437).

ligningsmyndighetene tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmålet. Hvis opplysningene er vanskelig tilgjengelige, har ikke ligningsmyndighetene fått dette grunnlaget. Vi kan her dra paralleller fra svensk rett, hvor SKVs utredningsplikt kun utløses dersom manglene kan oppdages ved en helt ordinær gjennomgang av selvangivelsen.⁹¹

Det ble videre lagt vekt på at de aktuelle opplysninger gjaldt «vesentlige forhold» med «direkte betydning» for inntektsskatten, at fremgangsmåten for avskrivningene var grundig overveiet og at den «i det minste måtte fremstå som tvilsom». Høyesterett mente at Elf på denne bakgrunn burde gitt ligningsmyndighetene direkte opplysninger om hvilken regnskapsmessig løsning som var valgt. Avgjørelsen i Elf-saken er blant annet på denne bakgrunn tatt til inntekt for at spørsmålet om hvilke opplysninger som burde vært gitt, må vurderes i forhold til hvor tvilsomt skattyters standpunkt er.⁹² Altså kan en dra to lærdommer av avgjørelsen: De relevante opplysninger må for det første gis på en tilstrekkelig klar måte. For det andre kan kravet til klar formidlingsmåte være mindre strengt enn i Elf-avgjørelsen, dersom skattyters fremgangsmåte ikke er tvilsom. Videre vil det være et moment om opplysningene er sentrale for vurderingen av skattespørsmålet eller ikke.

Avgjørelsen angir en streng norm. Gjems-Onstad har kritisert den for å være for streng: «Når man ser det oppgjørsskjema som Elf utarbeidet, er det heller ikke lett å få tak på hvordan det kan misforstås at det dreiet seg om skattemessige tallstørrelser»⁹³. Til dette kan en innvende at vurderingskriteriet vel ikke er om ligningsmyndighetene kan misforstå eller ikke, men om skattyter har løftet frem en sentral og viktig opplysning fra et ellers omfattende materiale.

⁹¹ Se 5.2.4.

⁹² Ot.prp.nr.82 (2008-2009) s. 38. I samme retning, se Gjems-Onstad (2012) s. 1198.

⁹³ Gjems-Onstad (2012) s.1198.

5.3.2.3 Rt. 2007 s. 360(Lyse Energi) – tilleggsskatt

5.3.2.3.1 *Sakens fakta*

Saken gjaldt gyldigheten av ligningen av selskapet Lyse Energi AS for inntektsårene 1999 og 2000. Selskapet var stiftet av 17 kommuner, og var finansiert med egenkapital og ansvarlig lån. Da kommunene ikke er skattepliktige, var det skattemessig gunstig for eierne å bidra med ansvarlig lån fremfor egenkapital: Rentene på lånet ville være fradragsberettigede for selskapet, samtidig som renteinntektene ikke ville være skattepliktig for kommunene. Ved en feil ble det ansvarlige lånet ikke etablert 01.01.99, som planlagt. Det ansvarlige lånet skulle etableres ved en kapitalnedsettelse hos Lyse Energi AS, og det nedsatte beløp skulle skytes inn som lån. Etableringen av kapitalnedsettelsen som var grunnlag for lånet trådte ikke i kraft før 18. mai 2001. I selvangivelsene for 1999 og 2000 var det likevel utgiftsført renter på til sammen hhv. ca 249 millioner kr i 1999 og 266 millioner kr i 2000. Hovedspørsmålet i saken var om selskapet hadde krav på fradrag for disse utbetalingene fordi de måtte anses som erstatningsutbetalinger. Høyesterett kom til at dette ikke var tilfellet, og at utbetalingene i skattemessig henseende måtte anses som utbytte.

Spørsmålet var deretter om det kunne ilegges tilleggsskatt for skatteåret 1999 fordi Lyse Energi AS hadde gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger». Høyesterett var enig med lagmannsretten i at selskapet hadde gitt «ufullstendige» opplysninger. Det var i en note i regnskapet for 1999 blitt opplyst om at «i forbindelse med etableringen av Lyse-konsernet ble 3000 millioner kroner omdannet fra egenkapital til et ansvarlig lån fra eierne». Lånet var ikke etablert på dette tidspunkt. Dette fremgikk ikke direkte av regnskapet, men en kunne, ifølge Lyse Energi og Høyesterett, i prinsippet ha sluttet seg til dette. Hvordan en kunne slutte seg til at lånet ikke var etablert, fremgår imidlertid verken av partenes anførsler eller av domspremissene.

5.3.2.3.2 Sammenhengen med Loffland og Elf

Høyesterett kom til at Lyse Energi hadde gitt «ufullstendige opplysninger» i forbindelse med ligningsbehandlingen. Premissene er svært korte på dette punkt, og det er begrenset hvor mye som kan leses ut av avgjørelsen. Høyesterett kom likevel med en viktig presisering:

«Spørsmålet er i og for seg ikke om regnskapet er ført i samsvar med god regnskapsskikk, men om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i forbindelse med ligningsbehandlingen.»

Høyesterett gjentok også uttalelsene fra Elf, som med dette da er anvendelige også ved spørsmålet om ileggelse av tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 nr. 1:

«Det har vært anført at ligningsmyndighetene ved et nærmere studium av regnskapet kunne ha sluttet seg til at lånet ikke var etablert pr. 1. januar 1999. Dette er i og for seg riktig, men det kan *ikke være tvilsomt at selskapets opplysningsplikt her må slå gjennom*, jf Rt-1997-1430.»(Min utheving).

Med disse uttalelsene ser det ut til at normen Høyesterett la til grunn i Rt. 1997 s. 1430 (Elf), også må gjelde ved ileggelse av tilleggsskatt. Bakgrunnen for den strenge vurderingen er blant annet at det å ta Loffland-standarden på ordet i slike tilfeller kan gi skattyter en mulighet til å «leke gjemsel» med ligningsmyndighetene. Skattyter kan da la korrekte, men kanskje tvilsomme poster i regnskapet stå uten en forklaring i håp om at dette skal gå ligningsmyndighetene hus forbi. Men fra ligningsmyndighetenes side er det så klart ønskelig at skattyter i stedet gir supplerende opplysninger som klargjør lesningen av regnskapsmaterialet. En kan, som vi har vært inne på tidligere, se det slik at det ikke bare er et krav om at opplysningene gis, men også at de gis på en «klar» måte.⁹⁴

Rekkevidden av undersøkelsesplikten blir ikke direkte vurdert, det slås bare fast at opplysningsplikten går foran i slike tilfeller – med henvisning til Elf-dommen. Selv ser jeg

⁹⁴ Rt 1997 s. 1430 (Elf) s.1437. Se også 4.2.2.

for meg to grunner til denne konstateringen, en med bakgrunn i Loffland, og en med bakgrunn i Elf. Koblingen til Loffland ligger i at selv om avgivelsen av de «uriktige og ufullstendige» opplysningene fra Lyse Energi ikke har vært bevisste, har ikke skattyter vært tilstrekkelig aktsom til at ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt kommer på banen. Koblingen til Elf ligger i det faktum at det sentrale i avgjørelsen er at det ikke er tilstrekkelig at ligningsmyndighetene isolert sett *kan* komme frem til riktig løsning på bakgrunn av regnskapsmaterialet. Lyse Energi hadde, slik jeg ser det, gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» allerede etter den standard Loffland stiller opp: Det er på det rene at tidspunktet for etableringen av lånet ikke fremgikk direkte av regnskapet, men i prinsippet kunne leses ut av de opplysningene som var gitt der. Ligningsmyndighetene ville mest sannsynlig ikke oppdaget dette ved en normal gjennomlesning av regnskapet, og de hadde dermed ingen holdepunkter som ga foranledning til videre undersøkelser. Således er det relativt uproblematisk å mene at skattyter ikke har gitt de opplysninger han etter «en objektiv vurdering burde ha gitt». Selv dersom en er uenig i dette, hadde Lyse Energi ikke gitt opplysningene på en tilstrekkelig «klar» måte, og hadde på denne bakgrunn ikke overholdt sin opplysningsplikt.

5.3.2.4 Underrettspraksis

Den første saken jeg vil omtale her, er en lagmannsrettsdom, inntatt i Utv. 2006 s. 256. Selskapet Nutreco Holding AS (heretter Nutreco) var et heleid datterselskap av det nederlandske selskapet Nutreco International Holding BV. Nutreco ble stiftet for å kjøpe opp aksjer i over 100 bedrifter, slik at Nutreco eide en rekke selskaper i Norge, Canada og Chile. I forbindelse med oppkjøpene fakturerte Nutrecogruppen⁹⁵ ulike selskaper i konsernet med i alt kr 105.276.000. Kostnadene var pådratt som følge av rådgivning i forbindelse med oppkjøpene og finansieringen av disse. Nutreco krevde i selvangivelsen for inntektsåret 1994 fradrag med NOK 33.513.000. Beløpet var i næringsoppgaven oppført under «Andre driftskostnader». Det fremgikk ikke av selvangivelsen at rundt kr. 12

⁹⁵ Det fremgår ikke spesifikt hvilket/hvilke selskaper som fakturerte.

millioner av beløpet var kostnader knyttet til oppkjøp av selskaper, som ligningsmyndighetene mente skulle vært aktivert sammen med aksjene i de forskjellige selskapene. Fradraget ble lagt til grunn ved ligningen. Etter bokettersyn i februar 1998 ble ligningen endret og fradrag nektet, slik at selskapets inntekt økte med kr. 12.429.000. Spørsmålet om det var gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» etter lignl. §§ 9-6 nr. 3 litra a og 10-2 nr. 1, ble anket til lagmannsretten.

Sakens materielle spørsmål, hvorvidt oppkjøpskostnader skulle aktiveres eller komme til fradrag, var til en viss grad problematisert i juridisk litteratur. Retten mente skattyter på bakgrunn av dette hadde kjennskap til at spørsmålet «i det minste måtte fremstå som tvilsomt». Retten mente at Nutreco, for å opptre som en «aktsom» og «lojal» skattyter, i hvert fall måtte ha gjort nærmere rede for hva beløpet på kr. 12.429.000 refererte seg til. Beløpet kunne ikke «skjules» i beløpet på kr. 33.513.000, som var oppført under «andre driftskostnader» i næringsoppgaven uten noen nærmere kommentar.

Nutreco anførte at ligningsmyndighetene ut fra næringsoppgaven og selvangivelsen kunne se at det var et nystiftet selskap uten inntekter eller utgifter i løpet av inntektsåret. Selskapet hadde på denne bakgrunn ikke hatt ordinære driftskostnader, og dette mente Nutreco ville fått en våken saksbehandler til å ta opp spørsmålet. Dette blir kort avfeid av retten med en henvisning til uttalelsene i Elf-dommen: Skattyters opplysningsplikt blir, etter lagmannsrettens forståelse av Høyesterett, ikke endret ved at man ved en nærmere gjennomlesning kan resonnerer seg frem til korrekt løsning ut fra det foreliggende regnskapsmaterialet. Retten understreker flere momenter fra Elf-dommen, men går ikke nærmere inn på hvordan de slår ut i det enkelte tilfelle. En kan kanskje tolke dette slik at samtlige momenter forelå i saken, og at de samlet medførte at det forelå brudd på opplysningsplikten.

Den neste saken er fra Oslo Tingrett, inntatt i Utv. 2008 s. 1658. Selskapet AS Nordlandskraft (heretter Nordlandskraft) fikk overført kraftrettighetene til Kraftverket Kobbelv fra Nordland fylkeskommune, som eide 35 % av verket. Nordlandskraft

finansierte kraftverket ved opptak av lån og pantsettelse av andelen. I 1987 overførte Nordlandskraft halvparten av sin andel til selskapet Nordkraft AS (heretter Nordkraft), slikt at Nordkraft altså eide 17.5 % av Kobbelv Kraftverk. Seks av Nordkrafts åtte aksjonærer inngikk en aksjonæravtale om rett og plikt til å ta ut kraft fra Kobbelv mot å dekke samtlige kostnader knyttet til verket. Etter en tid ble denne avtalen så lite gunstig for aksjonærene at andelen ble lagt ut for langtidsleie. Aksjonæravtalen ble avsluttet i 1999, og to selskaper fikk rett til uttak i Kobbelv for 55 år. Selskapene Lunds Energi AB og Eastern Power and Energy Trading Ltd betalte et engangsvederlag til selskapet. Differansen mellom engangsvederlaget og pantgjelden knyttet til kraftverket var kr. 34.286.687 og ble dekket av Nordkraft. Et tilsvarende beløp var betalt inn til Nordkraft fra aksjonærene i 1998. Innbetalingen var gjort etter størrelsen på deres andel. Det var den skattemessige betydningen denne innbetalingen hadde for selskapet som var det sentrale spørsmålet i saken: Var innbetalingen fra aksjonærene en «fordel vunnet ved virksomhet»⁹⁶ for Nordkraft?

Selskapet hevdet at beløpet fra aksjonærene var nedbetaling av gjeld og dermed ikke skattepliktig inntekt. Retten kom til at innbetalingen ikke var nedbetaling av en rettslig forpliktelse, men en betaling fra aksjonærene for å komme seg ut av den tapsbringende avtalen. Innbetalingen var derfor skattepliktig inntekt for selskapet. Det oppstod spørsmål om endring av ligning etter § 9-6 nr. 3 litra a, og ileggelse av tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 1.

Det fremgikk ikke av selvangivelsen at Nordkraft hadde fått en slik innbetaling fra aksjonærene. Nordkraft anførte, med henvisning til Loffland-dommen, at det forhold at posten «Andre langsiktige fordringer» i balansen var blitt redusert med 51 millioner burde fått ligningsmyndighetene til å etterspørre ytterligere opplysninger, og at de dermed ville ha fått opplysninger om innbetalingen. Tingretten viste til uttalelsene i Elf-dommen, før den kort konkluderte med at Nordkraft burde gitt opplysninger ut over det som eventuelt *indirekte* kunne sluttes fra regnskapet.

⁹⁶ Etter sktl. 1911 § 42.

Et annet interessant trekk ved de to underrettsdommene er vurderingen av om det er gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» etter lignl. § 10-2 nr. 1. I begge avgjørelsene ble det under spørsmålet om ileggelse av tilleggsskatt kun vist til de tidligere drøftelsene av begrepet i lignl. § 9-6 nr. 3 a – altså forutsettes det at kriteriet har samme betydning i begge relasjoner.

Formuleringene i Elf-dommen ble nylig gjentatt i en lagmannsrettsdom fra 2012, inntatt i Utv. 2013 s. 1247. Saken gjaldt en yacht som ble delvis brukt i næringsvirksomhet, delvis i privat virksomhet. Lagmannsretten peker på at det ikke er tilstrekkelig å vise «nakne tall i et regnskap», selv om disse isolert sett er korrekte, om disse likevel ikke gir et fullstendig bilde av det underliggende forhold. Avgjørelsen skiller seg fra Elf ved at en ikke kunne kommet frem til korrekt resultat ved et nærmere studium av regnskapet. Jeg har likevel valgt å nevne avgjørelsen fordi den bekrefter at et korrekt ført regnskap i seg selv ikke alltid er tilstrekkelig for å oppfylle opplysningsplikten.

5.3.2.5 Sammenfatning

Det er nok mulig at mange la mer i Loffland-standarden enn den senere rettsutvikling har vist at det er grunnlag for.⁹⁷ Det ser ut til at Høyesterett i Rt. 1997 s. 1430 (Elf) og Rt. 2007 s. 360 (Lyse Energi) dreiet vurderingen av om det er gitt «uriktige» eller «ufullstendige» opplysninger noe mer over mot skattyters opplysningsplikt enn hva en isolert lesning av Loffland-standarden gir inntrykk av. Det stilles nå også krav til måten opplysningene gis på: Det er ikke alltid tilstrekkelig å la sentrale opplysninger fremgå av det vedlagte regnskapsmaterialet alene. Slik jeg ser det er denne generelle utviklingen blitt fanget opp ved lovfestingen av kravet om «aktsom» og «lojal» opptreden i lignl. § 4-1 fra 2009. Som

⁹⁷ Se Zimmer (1998) s. 191.

drøftet tidligere, er jeg imidlertid kritisk til bruken av begrepet «lojal» i denne sammenheng.⁹⁸

Ved vurderingen av avgjørelsene i Rt. 1997 s. 1430 (Elf) og Rt. 2007 s. 360 (Lyse Energi) må en ta i betraktning at de gjelder opplysninger gitt i en spesiell form, nemlig i regnskapsmaterialet. Det er ikke sikkert at normen praktiseres på samme måte i andre sammenhenger. Som nevnt fattes ligningsvedtak i et stort omfang over et relativt begrenset tidsrom. Det vil antagelig være svært vanskelig for ligningsmyndighetene å lete etter mulige «feil» i regnskapet innenfor den tid de har til rådighet. Både før vedtak skal treffes og før toårsfristen går ut. Når skattesystemet i så stor grad bygger på et samarbeid må ligningsmyndighetene kunne regne med at sentral informasjon blir løftet frem og ikke alene fremgår av «nakne regnskapstall». Ligningsmyndighetene skal selvfølgelig ha kompetanse til å forstå et lovlig oppsatt regnskap, men der den skatterettslige forståelsen som er lagt til grunn for regnskapet er tvilsom, må skattyter gi opplysninger om dette. Jeg mener disse synspunktene er uttrykt godt i Nutreco-dommen fra 2005⁹⁹:

«Skattemyndighetene er av kapasitetshensyn henvist til å foreta stikkkontroller og undersøkelser basert på konkret mistanke. Selv om de til en viss grad har en undersøkelsesplikt, kan ikke den suspendere skattyters opplysningsplikt. Om dette vises til Høyesteretts dom inntatt i Rt. 1995 1883(Slørdaahldommen)»(Min utheving).

Det sentrale spørsmålet etter Loffland-standarder er om skattyter har gitt alle de opplysninger han objektivt sett burde ha gitt: I utgangspunktet kan dette forstås slik at skattyter bare trenger å sørge for at ligningsmyndighetene har de relevante opplysninger i hende, uavhengig av om de er gitt på en måte som gjør det lett eller vanskelig å klarlegge de faktiske forhold. Som vi har sett er dette ikke tilstrekkelig. En kan se det slik at en skattyter ikke har gitt alle opplysninger man burde ha gitt dersom ligningsmyndighetene

⁹⁸ Se nærmere om dette i kapittel 4.

⁹⁹ Lagmannsretten i Utv. 2006 s. 256.

ikke kunne avdekket manglene ved sine normale rutiner. Det foreligger ikke bare en plikt til å gi alle nødvendige opplysninger, det er også et krav til *måten* opplysningene gis på. Dersom skattyters måte å gi opplysningene på er mer komplisert, og gjør opplysningene vanskeligere tilgjengelig enn nødvendig, er ikke opplysningsplikten oppfylt på en «aktsom» og «lojal» måte.¹⁰⁰ Både Høyesterett, lagmannsrett og tingrett har i den praksis vi har sett på slått fast at ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt ikke ville gått foran i de aktuelle tilfellene, men uten konkret å gå inn på bakgrunnen for dette. Dette kan være fordi avgjørelsene primært gjelder måten opplysninger skal gis på. Hvis denne ikke er tilfredsstillende, har ikke ligningsmyndighetene muligheten til å oppdage potensielle feil eller ufullstendigheter, selv om skattyter har gitt opplysninger som ville vært korrekte og fullstendige om de var gitt på en klar måte.

5.3.3 Problemstilling 2: Opplysninger gitt andre steder enn i selvangivelsen med vedlegg

5.3.3.1 Problemstillingen

Det forekommer at relevante opplysninger allerede finnes hos ligningsmyndighetene i andre dokumenter enn det aktuelle års selvangivelse og vedleggene til denne. Et spørsmål som oppstår da er hvorvidt opplysninger i disse dokumentene kan tas i betraktning ved vurderingen av om skattyter har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger», til tross for manglende eller feilaktige opplysninger i selvangivelsen med vedlegg. Problemstillingen har vært oppe i rettspraksis flere ganger, og er mest praktisk for spørsmålet om hvorvidt opplysningene er «ufullstendige».

5.3.3.2 Rt. 1995 s.1883 (Slørdahl)

Saken i Rt. 1995 s. 1883 (Slørdahl) gjaldt Asbjørn Slørdahls salg av 9200 aksjer i selskapet Skycom AS i januar og mai 1986. Det ble opplyst om salgene i et vedlegg til

¹⁰⁰ NOU 2003:7 pkt. 11.2.3.2.

selvangivelsen. Det ble videre opplyst at selskapet ble opprettet av Slørdahl i april 1983. Det ble derimot ikke opplyst om at 6700 av aksjene var ervervet ved en rettet nyemisjon i 1984. Det var på det rene at gevinsten ved salget av disse aksjene skulle ha vært inntektsbeskattet, mens aksjene ervervet ved opprettelsen i april 1983 etter daværende lov kunne selges skattefritt. Det var videre på det rene at opplysningene ville ha kommet frem dersom Slørdahl hadde benyttet et skjema for salg av aksjer utenfor næring, som var utarbeidet av ligningsmyndighetene. Han var imidlertid ikke pliktig til å bruke dette skjemaet, og hadde derfor ikke gjort det. Spørsmålet var om ligningen kunne endres etter utløpet av toårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 litra a fordi det var gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger». Slørdahl påberopte seg ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt, slik den er formulert i Loffland. Avgjørelsen er avsagt under dissens, men det var enighet om at det var gitt ufullstendige opplysninger. Dissensen gjaldt betydningen av ligningsmyndighetenes passivitet.

Det ble fra skattyters side anført at ligningsmyndighetene ville blitt oppmerksomme på nyemisjonen i 1984 dersom de hadde sett på Slørdahls tidligere selvangivelser *eller* selskapet Skycoms selvangivelser. Når de relevante opplysninger i og for seg var tilgjengelige for ligningsmyndighetene i deres systemer, mente Slørdahl at Loffland-standarden medførte at han ikke hadde gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger». Høyesterett var ikke enig i dette:

«Selv om ligningskontoret kunne funnet frem til det riktige grunnlag for beskatningen ved å gå til Slørdahls og Skycoms selvangivelser for 1983 og 1984, kan ikke dette medføre noen annen vurdering av skattyters opplysningsplikt.»¹⁰¹

Dersom man tolker uttalelsen bokstavtro vil den innebære to ting: At alle relevante opplysninger må gis hvert år for seg, og at opplysninger gitt i selvangivelsen hos andre skattytere ikke er relevante. Regelen om at opplysningene må gis for det aktuelle skatteår

¹⁰¹ Rt. 1995 s. 1883 (s. 1888).

synes etter praksis nå klar nok, mens spørsmålet om opplysninger hos andre skattytere kanskje kan være mer komplisert.¹⁰² Hovedregelen, som er det man kan lese ut av Slørdahl, må imidlertid være at opplysningene skal fremgå av skattyters egen selvangivelse med vedlegg.

Den uttalelsen i Slørdahl som kanskje er mest interessant i forhold til forståelsen av Loffland-standarden, er på s. 1888 i dommen:

«Man kan reise spørsmål om ligningskontoret ut fra opplysningene i selvangivelsen for 1986 burde stilt spørsmål og gitt *veiledning* til Slørdahl. Men uansett hva man måtte mene om dette, kan det etter mitt syn ikke få betydning for konklusjonen når det gjelder *Slørdahls* egen opplysningsplikt.»(Min utheving).

Uttalelsen kan trekke i retning av at selv om det er momenter i selvangivelsen som ligningsmyndighetene kanskje burde stille spørsmålstegn ved, utløses ikke undersøkelsesplikten dersom skattyter samtidig ikke har gitt alle opplysninger han burde ha gitt. Etter Loffland-standarden er nettopp den objektive vurderingen av skattyters aktsomhet et sentralt kriterium for vurderingen av om skattyter har gitt «ufullstendige opplysninger». Når Slørdahl ikke opplyste om nyemisjonen, og valgte ikke å benytte seg av skjemaet som ville ha gitt informasjon om dette, er det relativt uproblematisk å mene at han ikke ga alle opplysninger som han «burde ha gitt». Da kommer ikke Loffland-standarden til anvendelse – og får ingen betydning for Slørdahls opplysningsplikt.

Sett på denne måten er det ikke noen motsetning mellom resultatene i Slørdahl og Loffland. Det kan jo være at Slørdahl-dommen rett og slett presiserer hva som ligger i kriteriet «grunnlag for å spørre». Der hadde ligningsmyndighetene den nødvendige informasjonen i selvangivelsene fra tidligere år og i selskapets selvangivelse, og satt derfor inne med informasjon som, isolert sett, ville gi «grunnlag for å spørre» om alle aksjene var ervervet i

¹⁰² Se Gjems-Onstad (2012) s. 1194 og lagmannsrettens dom i Utv. 2002 s. 736 (omtalt nedenfor).

1983. Men Høyesterett mente neppe å beskytte disse skattyterne gjennom uttalelsene i Loffland. I så fall presiserer Høyesterett i Slørdahl-dommen at det er opplysninger *fra skattyter* gitt i *det aktuelle års* selvangivelse med vedlegg som må gi ligningsmyndighetene «grunnlag for å spørre».

Slørdahl-dommen er også tatt til inntekt for følgene presisering av Loffland: «Skattyter anses å ha gitt ufullstendige opplysninger hvis hun benytter formuleringer som uten direkte å skjule avgjørende beskatningskriterier, likevel gjør det vanskelig for skattemyndighetene å finne frem til disse»¹⁰³. Slørdahls uttalelse i vedlegget til selvangivelsen unnlot ikke bare å opplyse om aksjeerhvervet i 1984, men ga også inntrykk av at alle aksjene var ervervet i 1983. Det er verdt å merke seg at Høyesterett la til grunn for sin vurdering at Slørdahl personlig ikke var klar over at aksjene ervervet ved nyemisjon skulle vurderes på en annen måte, og det tok også tid før ligningsmyndighetene kom frem til korrekt beregning av skatten. Det var således uten betydning for vurderingen at det ikke var holdepunkter for at Slørdahl ville handlet på samme måte om han hadde vurdert nyemisjonen på riktig måte.

5.3.3.3 Underrettspraksis

Hovedregelen etter Slørdahl-dommen er altså at skattyters opplysningsplikt ikke blir påvirket av at opplysningene finnes i andre dokumenter enn i det aktuelle års selvangivelse med vedlegg. For å belyse problemstillingen ytterligere, vil jeg i det følgende også gjøre rede for noe underrettspraksis. Avgjørelsene gir eksempler på hvor ulike tilfeller innenfor denne «kategorien» kan være. Videre kan de gi løsninger på oppfølgingsspørsmål fra Slørdahl-dommen: Er opplysningsplikten oppfylt dersom skattyter henviser til tidligere års selvangivelser eller lignende? Er det i så fall krav til måten det henvises på? Og hva med opplysninger som overhodet ikke finnes i en selvangivelse, men for eksempel hos andre myndigheter?

¹⁰³ Gjems-Onstad (2012) s. 1193.

Den mest ryddige måten å undersøke disse spørsmålene på, er å dele avgjørelsene inn i tre undergrupper: Hvor opplysningene er gitt i tidligere års selvangivelse med vedlegg, hvor opplysningene finnes i andre skattyteres selvangivelser, og hvor opplysningene er tilgjengelig et annet sted enn i en selvangivelse med vedlegg.

5.3.3.3.1 Opplysninger gitt i tidligere års selvangivelser med vedlegg

Lagmannsrettsdommen inntatt i Utv. 1994 s. 472 gjaldt både endring av ligning etter lignl. § 9-6 nr. 3 litra a og tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 nr. 1. Skattyter hadde i november 1984 solgt aksjer. Vederlaget ble mottatt i 1985. Salget ble opplyst i selvangivelsen for 1984, men ikke for 1985. Korrekt tidfesting av inntekten etter dagjeldende regler var 1985.

Lagmannsretten åpner for at opplysningsplikten kan være oppfylt dersom ligningsmyndighetene kan få tilstrekkelig informasjon på en annen måte enn å lese årets selvangivelse med bilag. Det fremholdes at dette vil bero på en konkret vurdering, hvor det avgjørende vil være hva skattyter har gjort for å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på opplysningene og hvilke muligheter ligningsmyndighetene har for å få kunnskap gjennom normale rutiner. I denne saken kunne skattyter for eksempel ha vist til det foregående års selvangivelse på en klar måte: «Ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt vil i alminnelighet inntre først når det i selvangivelsen for det aktuelle år gjøres oppmerksom på at den bestemte opplysning finnes i tidligere års materiale». Skattyter hadde i saken ikke gjort oppmerksom på at opplysningene fantes i selvangivelsen for 1984, til tross for at han hadde skrevet at opplysningen ville bli gjentatt i selvangivelsen for 1985. Han hadde dermed gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger».

Det sentrale poeng i lagmannsrettsdommen når det gjelder undersøkelsesplikten er interessant: Undersøkelsesplikten strekker seg i utgangspunktet ikke lenger enn til skattyters selvangivelse det aktuelle år. Et mulig unntak, som fint kan forenes med Slørdahl-dommen, er der skattyter gir klar beskjed om at opplysningene finnes et annet sted. Først da omfatter undersøkelsesplikten noe mer: «De har plikt til å lete etter

opplysninger de får beskjed om finnes, men ikke til å lete uten noen ledetråd»¹⁰⁴. En slik forståelse harmonerer godt med resultatet i Utv. 2001 s. 1326, som omtales nedenfor.¹⁰⁵

Utv. 2003 s. 1364 (Gulating lagmannsrett) gjaldt spørsmålet om gevinstbeskatning ved aksjesalg i selskapet Jebsen AS og tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 nr. 1. Saken ble anket til Høyesterett, men ble nektet fremmet.

Selskapet AS Dreggen Invest (senere Jebsen AS) ble stiftet i 1986. Selskapet ble i 1987 og 1988 tilført ny kapital ved at aksjonærene ytte lån i det samme forholdet som de var aksjonærer. På ekstraordinær generalforsamling 17.11.1989 ble det besluttet at dette lånet skulle konverteres til aksjer. Alle aksjonærene tegnet seg forholdsmessig for kapitalforhøyelsen. På generalforsamling i 1990 ble det besluttet å splitte aksjenes pålydende slik at en gammel aksje ble til 100 nye, og pålydende tilsvarende redusert. I forbindelse med skattereformen i 1992 benyttet Atle Jebsen seg av adgangen til å oppregulere inngangsverdien på aksjer som tidligere kunne vært solgt skattefritt. Adgangen til å oppregulere aksjene var begrenset ved at aksjonæren måtte ha eid aksjene i minst tre år per 1. januar 1992.

Ligningsmyndighetene godtok ikke oppregulering av alle aksjene. De mente at aksjene ervervet i forbindelse med konverteringen i november 1989 ikke var ervervet tidnok til at Jebsen hadde adgang til å oppregulere verdien. Lagmannsretten kom til at konverteringen av lånet skulle anses som en emisjon med nytegning, og skattyter hadde dermed ikke eid disse aksjene lenge nok til at det var adgang til å oppregulere inngangsverdien.

Lagmannsretten kom videre til at vedtaket om tilleggsskatt måtte opprettholdes. Ifølge lagmannsretten stilles det i Loffland-dommen opp et krav om «aktsom» og «lojal» opptreden når skattyter gir opplysninger til ligningsmyndighetene. Jebsen hadde anført at

¹⁰⁴ Utv. 1995 s. 472.

¹⁰⁵ Se 5.3.3.3.3.

han samlet sett hadde oppfylt sin opplysningsplikt fordi han i et vedlegg til selvangivelsen for året før hadde opplyst om konverteringen. Lagmannsretten var uenig i dette: Jebsen hadde ikke opptrådt i samsvar med kravet til «aktsom» og «lojal» opptreden når de relevante opplysninger gitt forut for selvangivelsen ikke ble gjentatt i selvangivelsen. Det ble videre lagt vekt på at den rettslige forståelse som Jebsen la til grunn måtte fremstå som meget usikker. Det ble i denne sammenheng vist til Høyesteretts avgjørelse i Rt. 1997 s. 1430 (Elf).

I denne typen saker har skattyter isolert sett gitt alle relevante opplysninger til ligningsmyndighetene. Problemet er at de ikke fremgår av det aktuelle års selvangivelse, med en varierende risiko for at de vil bli oversett av ligningsmyndighetene. Det er helt på det rene at skattyter ikke kan basere seg på at ligningsmyndighetene på eget initiativ vil undersøke selvangivelsene for tidligere år. Dersom opplysninger i disse er relevante også for det aktuelle året, må de på en eller annen måte gis på nytt. Det beste er om skattyter gjentar opplysningene fullt ut. Dette er likevel ikke hensiktsmessig i alle tilfeller, for eksempel hvis det vil innebære at store mengder dokumentasjon må sendes på nytt. I slike tilfeller kan en se for seg at det er tilstrekkelig med en henvisning. For at en slik henvisning skal gå klar av hovedregelen, må den være gjort såpass tydelig at ligningsmyndighetene ikke ved normale rutiner kan overse den. Videre bør det også kreves en viss spesifisering av *hvilke* opplysninger i den tidligere selvangivelsen som er interessante.

5.3.3.3.2 Opplysninger gitt i andre skattyteres selvangivelser med vedlegg

Utv. 2002 s. 736 (Agder lagmannsrett) gjaldt Bent Erik Helgeland, ektefellen Brit Håvardstun, og deres selskap Svelvik Helsetjenester AS, stiftet i 1992. Ektefellene eide 32% av selskapet hver og arbeidet aktivt i selskapet. Svein Helgeland var passiv eier. Svein Helgeland var derimot aktiv i selskapet Svein Helgeland AS, stiftet samme år og av samme personer som Svelvik Helsetjenester AS. Ved de ordinære ligninger i 1992 ble det lagt til grunn at Svelvik Helsetjenester AS ikke var et «delingsforetak». Det ble derfor ikke fastsatt personinntekt på selskapets hånd, og den ble ikke tilordnet aksjonærene. På bakgrunn av et

brev fra Svelvik ligningskontor med aksjonæroversikten for Svein Helgeland AS, fattet ligningsnemnda i 1999 vedtak om fastsettelse og tilordning av personinntekt. Spørsmålet anket inn for lagmannsretten var om det var gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» etter lignl. §§ 9-6 nr. 3 litra a og 10-2 nr. 1, ved at det ikke var opplyst om krysseierskapet.

Bent Erik Helgeland hadde i sine selvangivelser fra opprettelsen av selskapene opplyst om sin eierstatus, og Håvardstun hadde opplyst om eierskapet i Svelvik Helsetjenester AS. Det fremgikk av selskapets selvangivelser at Svein Helgeland var aksjonær. Skattyterne svarte på spørsmål fra ligningsmyndighetene og ga ellers all den informasjon som ble etterspurt. Ingen av dem opplyste uttrykkelig i sine selvangivelser at det forelå krysseierskap.

Lagmannsretten presiserer tidlig at vurderingen av om opplysningsplikten er overholdt må vurderes særskilt for den enkelte skattyter. Etter lagmannsrettens synspunkt kan en skattyter ikke anses å ha oppfylt sin opplysningsplikt dersom fullstendige opplysninger om krysseierskapet først fremkommer ved en sammenligning med andre skattyteres selvangivelser. På grunn av spesielle forhold i saken ble imidlertid resultatet motsatt: Lagmannsretten la til grunn at ligningsmyndighetene gjennom en sammenligning av selvangivelsene faktisk var blitt klar over krysseierskapet på et tidligere tidspunkt, og at en uttrykkelig opplysning om dette ikke ville ført til noen endring.

En kan likevel forsiktig slutte motsetningsvis: La oss si at ligningsmyndighetene hadde hatt den samme rettsoppfatningen også tidligere, men ikke ville lignet i samsvar med dette fordi de ikke hadde kunnskap om krysseierskapet. Hvis vi videre legger til grunn lagmannsrettens synspunkt om at ligningsmyndighetene bare ville sett dette ved å se selvangivelsene i sammenheng med hverandre, ville det mest sannsynlig bli konkludert med at det var gitt «ufullstendige opplysninger».

Når opplysningene finnes i andre skattyteres selvangivelser, er regelen kanskje enda litt strengere enn ved tidligere års selvangivelser hos samme skattyter. Selv om store mengder dokumentasjon også her kan være en utfordring, er det i mindre grad automatikk i at

ligningsmyndighetene skal se selvangivelser fra ulike skattytere i sammenheng. Det er i alle fall ikke tilstrekkelig å føre opp person- eller organisasjonsnummeret til andre skattytere uten noen utdypende kommentar om hvorfor dette er gjort.¹⁰⁶ Det bør nok her også være enda klarere presisert hvilke opplysninger det er som er relevante for egen ligning.

5.3.3.3.3 Opplysninger gitt andre steder enn i en selvangivelse med vedlegg

I saken inntatt i Utv. 2001 s. 1326 (Borgarting lagmannsrett) var skattyter friidrettsutøver med inntekter fra flere land. Norges Friidrettsforbund hadde i 1983, på bakgrunn av idrettens amatørregler, etablert et fond hvor de pengene utøverne tjente på idretten ble satt inn. Utøverne tok ut midler fra fondet for å dekke tapt arbeidsfortjeneste og utgifter som var godkjent av friidrettsforbundet. Midlene tatt ut for å dekke tapt arbeidsfortjeneste skulle beskattes på vanlig måte, og inntættende fondsbeløp skulle formuesbeskattes. Etter at amatørstatusen opphørte skulle resterende midler utbetales og inntektsbeskattes over maksimalt seks år. Skattyter benyttet seg av denne ordningen i 1985 og 1986. Sammen med selvangivelsene leverte hun en oversikt over arten av utgifter hun hadde fått dekket gjennom fondet. Hun ble lignet i samsvar med disse opplysningene.

På bakgrunn av en henvendelse fra skattemyndighetene i USA om at det ikke var trukket skatt av startpenger i Chicago Marathon i årene 1984-1986, ble det besluttet bokettersyn. Varsel om endring av ligning for inntektsårene 1985 og 1986 og tilleggsskatt ble sendt i 1993. Vedtaket ble klaget til overligningsnemnda, som ikke ila tilleggsskatt. Nemndas vedtak godkjente imidlertid ikke fradrag for enkelte av skattyters utgifter, og ligningen ble endret i samsvar med dette. Videre mente overligningsnemnda at det måtte foretas en fordeling av utgifter i forbindelse med idrettsutøvelsen mellom Norge og utlandet. Således ble 23 % av de generelle utgiftene i 1985 og 39,5 % i 1986 godkjent for fradrag i Norge. Spørsmålet for lagmannsretten var om skattyter hadde gitt «ufullstendige opplysninger» for

¹⁰⁶ Dette var for eksempel gjort i saken inntatt i Utv. 2010 s. 955.

de enkelte fradragposter, og for spørsmålet om en eventuell utgiftsfordeling mellom Norge og utlandet.

Retten la for begge spørsmålene til grunn at den særegne skatterettslige stilling for toppidrettsutøvere, med et helt nytt rettslig rammeverk, måtte ha *en viss* betydning for vurderingen av skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt.

Skattyter hadde etter rettens mening gitt tilstrekkelige opplysninger for de enkelte fradragposter: Skattyter hadde gruppevis oppgitt hva beløpet hun krevde fradrag for i hovedsak gikk til (for eksempel: «utgifter i forbindelse med daglig trening», «medisinsk behandling» o.l.). Noen nærmere presisering av de enkelte fradragposter var etter rettens mening ikke praktisk mulig. Det var videre opplyst om at fondet hadde mottatt et detaljert regnskap over utgiftene, og at nærmere opplysninger kunne innhentes ved å ta kontakt med friidrettsforbundet. Friidrettsforbundet kontrollerte om utgiftene hun krevde refundert hadde sammenheng med idrettsutøvelsen. Det var dermed ikke gitt «ufullstendige» opplysninger i forbindelse med den enkelte fradragpost. En kan altså legge til grunn at det var tilstrekkelig at mer detaljerte opplysninger fantes hos forbundet, og at det ble uttrykkelig informert om dette.

Spørsmålet videre var om det var gitt ufullstendige opplysninger i forhold til spørsmålet om eventuell fordeling av fradrag for generelle treningsutgifter mellom Norge og utlandet. For å ta stilling til dette allokeringsspørsmålet var det relevant å vite fra hvilke land skattyter fikk utbetalinger. Lagmannsretten var enig med staten i at ligningsmyndighetene ikke skal trenge å drive en omfattende kontroll- og undersøkelsesvirksomhet. Likevel må de ha en undersøkelsesplikt der det foreligger «mer klare indikasjoner på at opplysningene bør suppleres». Retten kom til at ligningsmyndighetene i denne situasjon burde innhentet nærmere opplysninger. De opplysninger skattyter hadde gitt var ikke egnet til å lede tanken hen på at alle inntekter kom fra Norge, og det var flere ganger presisert at ytterligere opplysninger om innbetalinger til fondet kunne innhentes hos Friidrettsforbundet. Hvis ligningsmyndighetene mente fradragene skulle fordeles etter tilknytning til inntekt, ga

opplysningene indikasjon på at disse kunne fordeles også til utlandet. Retten kom til at det ikke var gitt «ufullstendige opplysninger».

Dette mer spesielle tilfellet, hvor de relevante opplysninger er forutsatt innhentet av ligningsmyndighetene selv, har jeg ikke sett mye av i rettspraksis. Opplysningene ligger ikke i disse tilfellene allerede inne i myndighetenes system. Kan det godtas at skattyter overlater «jobben» til myndighetene ved kun å opplyse om hvor opplysningene finnes? Svaret på dette må i utgangspunktet være benektende. Samtidig kan det være tilfeller hvor det ikke er ønskelig, eller mulig, å ha med alle opplysninger i en selvangivelse med vedlegg. Saken i Utv. 2001 s. 1326 er illustrerende: Skulle friidrettsutøveren sendt inn dokumentasjon på alle sine utgifter til ligningsmyndighetene så vel som til Friidrettsforbundet? Retten la klart til grunn at dette ikke var praktisk mulig. Og kanskje er den skatterettslige situasjon så ny og uklar at det er vanskelig å vite, både for skattyter og ligningsmyndigheter, hvilke opplysninger som kan tenkes relevante. Må den usikre skattyter i slike tilfeller sørge for å levere alle tenkelige opplysninger for å oppfylle sin opplysningsplikt? Eller kan det være tilstrekkelig å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på at opplysningene kanskje ikke er fullstendige, og hvordan ytterligere informasjon kan innhentes? En usikker skatterettslig situasjon kan imidlertid ikke alene være tilstrekkelig til å skyve «jobben» over på ligningsmyndighetene.

5.3.3.4 Sammenfatning

Etter Slørdahl-dommen er utgangspunktet at skattyter som hovedregel ikke har gitt de opplysninger han objektivt sett skulle ha gitt dersom opplysningene ikke fremgår av det aktuelle års selvangivelse med vedlegg. Hensyn som taler for en slik hovedregel er de generelle trekk ved vårt skattesystem: Preget av masseforvaltning, ligningsmyndighetenes tidspress og skattyters ansvar for sakens opplysning. Ligningsmyndighetenes vedtak baserer seg i hovedsak på skattyters opplysninger og kontrollopplysninger fra tredjepart. Ligningsmyndighetene må derfor kunne legge til grunn at skattyter faktisk gir alle relevante opplysninger i forbindelse med det aktuelle års selvangivelse. Oppsummert kan

en si at det kreves at skattyter gir opplysninger om forhold som finnes i andre dokumenter enn selvangivelsen, men at det på visse vilkår er tilstrekkelig med en henvisning. At det stilles krav til henvisningens art og klarhet er i samsvar med konklusjonen fra 5.3.2: Det er et krav at skattyter gir opplysningene på en tilstrekkelig klar måte.

5.3.3.5 Likheter med svensk rett

Etter svensk rett er det også slik at det ikke påvirker opplysningsplikten at tilstrekkelig informasjon kan leses ut av en sammenligning med tidligere års selvangivelser.¹⁰⁷ RÅ 2004 ref. 51 er illustrerende, selv om saken egentlig gjaldt spørsmålet om en «eftertaxering» for årene 1995 og 1996 var åpenbart urimelig og derfor ikke kunne skje. Skattyter var bosatt i Sverige og ansatt som sjømann hos en fransk arbeidsgiver. I 1994 opplyste han i selvangivelsen om sin inntekt i Frankrike, og krevde å bli skattlagt som tidligere år, hvilket innebar at han ikke ble ilagt skatt til Sverige. Fra og med skatteåret 1994 gjaldt imidlertid en ny skatteavtale mellom Sverige og Frankrike. Avtalen innebar at skattyter nå skulle betale skatt til Sverige. I selvangivelsene for 1995 og 1996 opplyste ikke skattyter om inntekt, og ga heller ikke opplysninger om inntekten i Frankrike. Han ble dermed ikke ilagt skatt for disse årene. «Eftertaxering» ble godtatt, selv om skattemyndighetene ut fra tidligere år kunne ha sluttet seg til at skattyter hadde inntekt i Frankrike.

5.3.4 Problemstilling 3: Opplysninger med bakgrunn i uriktig skatterettslig forståelse

5.3.4.1 Problemstillingen

Skatteregler kan være nokså kompliserte, og de kan være vanskelige nok å forstå. Særlig komplisert blir det hvis man i tillegg begynner å undersøke hvilke muligheter man helst bør benytte for å betale minst mulig skatt. Hovedregelen i norsk rett er at det er ligningsmyndighetene som har ansvaret for anvendelsen av skattereglene -

¹⁰⁷ Almgren (2006) s. 51.

opplysningsplikten gjelder kun de faktiske forhold. Spørsmålet som da oppstår er følgende: Er det gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» dersom skattyter legger forståelse A til grunn for hvilke opplysninger som må gis for å oppfylle opplysningsplikten, mens ligningsmyndighetene legger til grunn forståelse B? Og er det forskjell mellom de tilfeller hvor den uriktige forståelsen er et ledd i skatteplanlegging og de tilfeller hvor den ikke er det? Bruk av omgåelsesnormen ved ulovlig skatteplanlegging faller utenfor dette avsnittet.¹⁰⁸

5.3.4.2 Villfarelse om det materielle skattespørsmålet: Rt. 1996 s. 932 (Hald) og Rt. 2006 s. 333 (X eiendom)

I dette avsnittet har jeg for øye «enklere» skatterettslige spørsmål, hvor manglende eller uriktige opplysninger beror på en villfarelse, en «misforståelse» – skattyter tror oppriktig at en fordel ikke er skattepliktig, eller ikke skal beskattes det aktuelle året. Det er fra disse tilfellene en glidende overgang til de tilfeller hvor skattyter bevisst har valgt en tvilsom skatterettslig løsning for å minske skattetrykket.

Rt. 1996 s. 932 (Hald) gjaldt et slikt tilfelle. Saken gjaldt en personlig skattyter, og hovedspørsmålet var om et eiendomssalg var et skattepliktig tomtsalg eller ikke. Skattyter mente salget ikke var av tomt, og dermed skattefritt. Hun hadde derfor ikke opplyst om salget i selvangivelsen. Det oppstod da spørsmål om det var gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» som kunne medføre tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 nr. 1. Høyesterett uttaler om opplysningsplikten i lignl. § 4-1:

«Jeg forstår denne bestemmelse slik at Ella Hald hadde plikt til å opplyse om eiendomssalget uten hensyn til at hun selv oppfattet salget som skattefri avhendelse av egen bolig».¹⁰⁹

¹⁰⁸ Se kap. 7 om opplysningsplikten i omgåelsessaker.

¹⁰⁹ Rt. 1996 s. 932 (s.938).

Ella Hald hadde dermed gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger, og ble ilagt tilleggsskatt. Det er med dette klart at en skattyter ikke kan høres med at han eller hun ikke visste at en fordel var skattepliktig. Det utgangspunktet gjelder også mer generelt: For eksempel er det ikke relevant for opplysningsplikten at skattyter tar feil av tidfestingsreglene og tror inntekten ikke skal skattlegges det året.

Tilsvarende standpunkt ble inntatt ved spørsmålet om tilleggsskatt i Rt. 2006 s. 333 (X Eiendom). Skattyterne X Eiendom AS, A og B hadde i sine selvangivelser for år 2001 ikke opplyst om et tilleggsvederlag for et salg av aksjer i Y Park AS, som etter avtale ikke skulle utbetales før etter at det reviderte årsregnskapet for 2001 for Y Park AS var lagt frem. Tilleggsvederlaget ble utbetalt 17. april 2002. Et av spørsmålene i saken var om inntekten skulle tidfestes til 2001. Dersom dette var tilfellet, var det gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger», slik at det objektive vilkåret for tilleggsskatt var oppfylt. Det faktum at skattyter mente inntekten skulle tidfestes i 2002, og dermed hadde lagt til grunn en uriktig rettsoppfatning for vurderingen av hvilke opplysninger selskapet var pliktig til å gi, var uten betydning for bedømmelsen av om det var gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger».

Samme tolkning er lagt til grunn i svensk og dansk rett. Det legges til grunn at skattyter kjenner innholdet av den materielle skattelovgivningen. Han kan ikke høres med en innvending om god tro. Dette gjelder i svensk rett ikke bare ved endring av ligning, men også ved «skattetillägg».¹¹⁰

Et eksempel fra dansk rettspraksis hentet fra Domme i Skattesager nr. 453 (Københavns byrets dom av 16.12.1966) er illustrerende: En direktør i et forsikringsselskap hadde over en periode på 9 år solgt over 200 malerier med en samlet fortjeneste på kr. 202.196. Direktøren mente salgene var private: Han var svært kunstinteressert og hadde hatt alle maleriene hengt opp i hjemmet sitt over flere år.inntektene ved salgene var derfor ikke tatt

¹¹⁰ *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* (2011) s.725.

med i selvangivelsene. Retten fant imidlertid at salgene var av et slikt omfang at det måtte karakteriseres som næringsvirksomhet. Retten kom også til at han burde vært klar over at inntekten skulle vært angitt, og dermed var også de subjektive vilkårene for straffansvar oppfylt. Skattyter ble derfor dømt for grovt uaktsom overtredelse av skattekontrollloven.

Den forståelsen som er lagt til grunn i praksis kan synes noe streng ved første øyekast. Samtidig er en såpass klar løsning svært praktisk: Det kan by på betydelige vanskeligheter for skattemyndighetene å bevise at skattyter ikke hadde misforstått skatteregelen, men bevisst utelatt å opplyse om den skattbare inntekten. Et slikt bevissthetskrav vil videre være i strid med den objektive utformingen regelen har fått. Reglene om opplysningsplikt ville blitt lite effektive om en på generelt grunnlag skal «frikjenne» skattyter i denne typen saker.

Der skattyter er i tvil om hvordan et punkt i selvangivelsen skal fylles ut, *kan* det i visse tilfeller være tilstrekkelig å spesifikt opplyse om usikkerheten og at punktet dermed kan være utfyllt på en måte som ikke er riktig eller fullstendig, hvis det samtidig gis anvisning på hvordan ytterligere opplysninger kan fremskaffes. Et eksempel fra norsk praksis har vi i lagmannsrettsavgjørelsen inntatt i Utv. 2001 s. 1326, hvor friidrettsutøveren klart og tydelig opplyste at mer informasjon kunne innhentes hos Norges Friidrettsforbund. Denne saken var på mange måter spesiell, og jeg kan ikke se for meg mange andre tilfeller hvor dette vil være en naturlig fremgangsmåte for skattyter.

Hovedregelen må altså være at skattyter skal gi de opplysninger som er nødvendige ut fra en korrekt forståelse av den materielle skatterett.¹¹¹ Hvis skattyter har et avvikende syn på

¹¹¹ Et mulig unntak fra hovedregelen er hvor den skatterettslige situasjonen på selvangivelsestidspunktet utvilsomt tilsa en annen skatterettslig forståelse enn den som senere blir lagt til grunn av domstolene, se mer om dette i 5.3.4.3.

denne, må han samtidig også gi de relevante opplysninger for mer vanlige forståelsen. Samme synspunkt er inntatt i dansk rett.¹¹²

5.3.4.3 Hvor den skatterettslige løsning er uklar: Rt. 2009 s. 813 (Gaard/Tveit)

Hovedregelen er altså at opplysningsplikten er uavhengig av skattyters forståelse av den materielle skatterett. Spørsmålet videre er om de tilfellene hvor den materielle skatterett er uklar eller tvilsom, skal behandles på en annen måte enn der den ikke er det. Det vil være mer forståelig om skattyter tar feil i disse tilfellene – samtidig som en uklar rettslig situasjon vil gi skattyter en klar foranledning til å ha dialog med ligningsmyndighetene om hvilke opplysninger som vil være relevante. Hvis skattyter i en slik situasjon bevisst velger en tvilsom løsning, må han utvilsomt bære risikoen for denne forståelsen.

Saken i Rt. 2009 s. 813 gjaldt gyldigheten av ligningen av aksjonærer ved overdragelse av alle aksjene i et selskap. Spørsmålet i saken var om en del av vederlaget for dette salget måtte regnes som «fordel vunnet ved arbeid» etter sktl. § 5-10, da selgerne samtidig med salget forpliktet seg til å være ansatt i selskapet eller selskap i samme konsern, og ikke drive konkurrerende virksomhet. Endringen av ligningene førte til en økning av skattyternes personinntekt. Aksjonær Gaard fikk personinntekten økt med kr. 1.567.200 for hvert av inntektsårene 2000 og 2001, mens aksjonær Tveit fikk den økt med k. 350.000. Høyesterett kom til at vederlaget måtte regnes som «fordel vunnet ved arbeid». Det oppstod da spørsmål om det var adgang til å endre ligningen etter lignl. § 9-6 nr. 3 litra a fordi det var gitt «ufullstendige opplysninger» når avtalen om aksjesalg ikke var vedlagt selvangivelsen.

Da toårsfristen i § 9-6 nr. 3 litra a først ble oppstilt i Stortinget, inneholder ikke odelstingsproposisjonen noen motiver som kan belyse hva som ligger i «uriktige eller ufullstendige opplysninger». Høyesterett siterer derfor forarbeidene til § 10-2 nr. 1, som de

¹¹² *Lærebog om indkomst skat* (2011) s. 1257.

mener har «klar overføringsverdi» for tolkningen av det tilsvarende kriteriet i § 9-6. Etter disse forarbeidene¹¹³ er det forutsatt at en unnlattelse av å gi en opplysning kan innebære at det er gitt «ufullstendige» opplysninger også om skattyters uttalelse bygger på en uriktig forståelse av «de rettsregler som har betydning for skatteplikten – eventuelt subsumsjonen av en skattepliktig inntekt»¹¹⁴. Ligningsmyndighetene hadde ikke fått tilstrekkelige opplysninger om salget, og kunne dermed ikke vurdere hvorvidt hele eller deler av vederlaget skulle anses som «fordel vunnet ved arbeid».

Etter avgjørelsen vil hovedregelen være at alle aktuelle opplysninger også må gis dersom den rettslige situasjon fremstår som uklar, eller den valgte rettslige løsning er tvilsom. Det er derimot ikke gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» etter lignl. § 9-6 nr. 3 litra a «dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning»¹¹⁵. Ved denne vurdering skal det likevel legges vekt på at opplysningsplikten praktiseres svært strengt, særlig i forbindelse med lignl. § 9-6 nr. 3 litra a.¹¹⁶

Et eksempel er tilfeller hvor ligningsmyndighetene har lagt til grunn en forståelse i praksis, men at problemstillingen ikke har vært oppe for domstolene. Skattyter legger denne forståelsen til grunn for sin opplysningsplikt. Etter innleveringen av selvangivelsen har imidlertid ligningsmyndighetene funnet ut at den tidligere praksis bør endres, og mener at skattyter har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» ut fra den forståelse som nå skal legges til grunn. Det vil her gjerne ha fremstått som lite naturlig for skattyter at opplysninger ut over de som var relevante fra ligningsmyndighetenes tidligere forståelse skulle ha betydning for avgjørelsen av det skatterettslige spørsmålet. Hvis ligningsmyndighetene har lagt en forståelse til grunn over lengre tid, og skattyter lar denne

¹¹³ Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 122.

¹¹⁴ Rt. 2009 s. 813 avsnitt 79.

¹¹⁵ Rt. 2009 s. 813 avsnitt 84.

¹¹⁶ Rt. 2009 s. 813 avsnitt 84.

være utgangspunktet for sin opplysningsplikt, fremstår det som lite rimelig å mene at han ikke har oppfylt sin opplysningssvikt. Skattyter har da opptrådt «aktsomt» og «lojalt» etter lignl. § 4-1, og bør derfor også beskyttes mot endring etter § 9-6 nr. 3 litra a.

5.3.4.4 Sammenfatning

Gjeldende rett på dette punktet kan virke streng: Det er ikke alle som har mulighet eller forutsetninger for å søke juridisk bistand ved utformingen av selvangivelsen. Dette betyr likevel ikke at de som ikke har slik bistand skal bedømmes mildere enn utgangspunktet. Rettsvillfarelse kan imidlertid komme skattyter til unnsetning der det er spørsmål om ileggelse av tilleggsskatt eller straff. For tilleggsskatt er dette regulert av lignl. § 10-3 nr. 1, hvor tilleggsskatt ikke skal ilegges hvis villfarelsen av forskjellige grunner anses som unnskyldelig. Rettsvillfarelse er omfattet av kriteriet «annen årsak». Rt. 1996 s. 932 (Hald) og Rt. 2006 s. 333 (X Eiendom) viser at det stilles svært strenge krav til når en rettsvillfarelse anses som unnskyldelig. I strafferetten behandles rettsvillfarelse om den materielle skatterett som en «situasjonsvillfarelse», og reguleres av strl. 1902 § 42, jf. Rt. 1999 s. 223 (s. 229).

Etter Rt. 2009 s. 813 (Gaard/Tveit), kan det legges til grunn at en ved vurderingen av hvilke opplysninger skattyter «burde ha gitt», må se på hvilken «konkret oppfordring skattyter hadde til å gi den aktuelle opplysningen»¹¹⁷. Hvis skattyter følger en alminnelig akseptert løsning som ikke er tvilsom, har han på den ingen oppfordring til å gi opplysninger som ikke er relevante for denne. Dette er da heller ikke opplysninger som en «aktsom» skattyter ville ha gitt. Hvis den skatterettslige situasjonen *kan* være uklar, eller skattyter hevder en forståelse som avviker fra den alminnelige, må det derimot gis tilstrekkelige opplysninger til at ligningsmyndighetene kan vurdere også den alternative forståelse. Dersom dette spørsmålet er tvilsomt, eller forståelsen avviker fra det normale,

¹¹⁷ Rt. 2009 s. 813 (Gaard/Tveit) avsnitt 84.

trenger ligningsmyndighetene nok informasjon til at de kan vurdere flere alternative forståelser av det materielle skattespørsmålet.

5.3.5 Konklusjon

Oppsummert kan det konkluderes med at Loffland-standardens fremdeles angir de sentrale kriterier for avveiningen mellom opplysningsplikten og undersøkelsesplikten. Det vil som hovedregel være skattyters oppgave å gi tilstrekkelige opplysninger til at opplysningsplikten er oppfylt etter aktsomhetsnormen som stilles opp i avgjørelsen. Hvor grensen skal trekkes mellom opplysningsplikten og undersøkelsesplikten kan ikke angis generelt, og vil være et utslag av en konkret vurdering i det enkelte tilfellet. En kan likevel, på bakgrunn av rettspraksis, stille opp visse vilkår som må være til stede for at skattyter skal ha gitt alle opplysninger han burde: Skattyter må som hovedregel gi alle opplysninger som er relevante for den korrekte forståelsen av den materielle skatterett, selv om denne ikke kan fastslås med sikkerhet før saken har vært oppe for domstolene. Der det materielle skattespørsmålet er uklart, må han gi tilstrekkelige opplysninger til at også alternative forståelser en skattyters egen kan vurderes. Videre må skattyter sørge for at opplysningene gis på en så klar måte at de ikke vil bli oversett ved en normal gjennomgang av selvangivelsen med vedlegg.¹¹⁸

6 Internprising (og andre skjønnsmessige fastsettelse)

6.1 Problemstillingen

Enkelte poster i en skattyters regnskap vil ikke la seg fastlegge på en slik måte at kun én beregning av posten anses for å være korrekt. Et eksempel på en slik post er den armlengdespris som skal legges til grunn ved konserninterne transaksjoner. Spørsmålet i det følgende er om en slik post kan være en «uriktig» opplysning fordi prisen ikke er

¹¹⁸ Se for eksempel Utv. 1994 s. 472. I samme retning NOU 2003:7 pkt. 11.2.3.2.

fastsatt etter armlengdeprinsippet, selv om det som opplyses er den prisen som faktisk er betalt. Problemstillingen kan illustreres med et eksempel: Skattyter A betaler en pris X på et lån fra morselskap B. Ligningsmyndighetene mener denne prisen ikke er i samsvar med markedspris Y. Har skattyter, som har oppgitt den faktisk betalte prisen (pris X), da gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger?

Dersom svaret på dette er «ja», dukker det opp enda et spørsmål: Er den feilberegnete opplysningen en «uriktig» eller en «ufullstendig» opplysning? Ved «ufullstendige opplysninger» kommer Loffland-standardens objektiverende aktsomhetsnorm inn, mens et slikt unntak ikke egentlig er oppstilt ved anvendelsen av «uriktige opplysninger».¹¹⁹

To Høyesterettsavgjørelser utgjør hoveddelen av materialet i analysen: Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes) og Rt. 2012 s. 1648 (Statoil). Forholdet mellom disse to avgjørelsene vil være sentralt for flere av problemstillingene i det følgende. Noe underrettspraksis, både før og etter avgjørelsen i Statoil-dommen, vil også bli benyttet. Avgjørelsene gjelder internprising, men har overføringsverdi til andre tilfeller hvor skattyter må angi en annen verdi basert på skjønn.

6.2 Internpriser som «uriktige eller ufullstendige opplysninger»

6.2.1 Kan en uriktig fastsatt internpris utgjøre en «uriktig» eller «ufullstendig» opplysning?

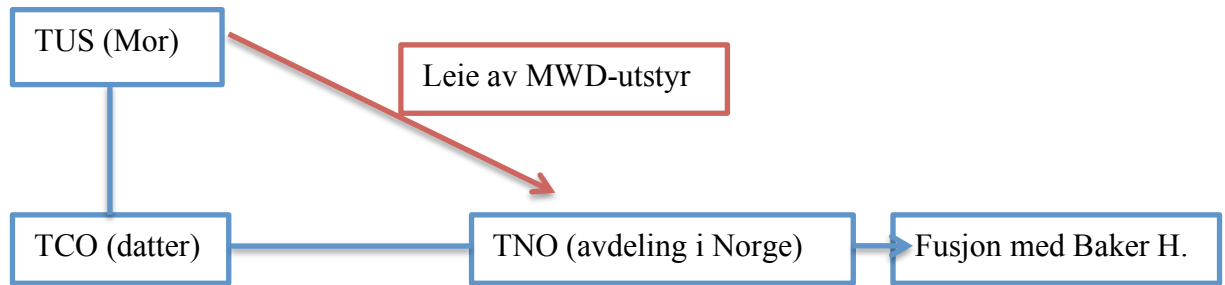
Spørsmålet om opplysningen om en internpris som ikke er fastsatt etter armlengdeprinsippet kan utgjøre en «uriktig» eller «ufullstendig» opplysning, var første gang oppe i Høyesterett i Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes).

¹¹⁹ Se nærmere om Loffland-standardens betydning for «uriktige» vs. «ufullstendige» opplysninger i 5.2.3.

6.2.1.1 Sakens fakta

Selskapsforholdet i saken så slik ut:

SONAT-konsernet



TNOs virksomhet besto i tjenesteyting i forbindelse med leting og utbygging av petroleum på kontinentalsokkelen, basert på bruken av selskapets MWD-utstyr. Som hovedregel leide TNO utstyret de benyttet i sin virksomhet av TUS. TNO var skattepliktig til Norge.

Det ble i 1991 besluttet bokettersyn for inntektsårene 1986 til 1990. Bokettersynsrapporten reiste blant annet spørsmål om størrelsen på den leie TNO hadde betalt til TUS var fastsatt etter armlengdeprinsippet. På bakgrunn av rapporten varslet ligningsmyndighetene TNO om at man overveide å endre ligningene for årene 1986-1990.

Ligningsmyndighetene fattet oktober 1993 vedtak om å endre selskapets ligning for inntektsårene 1986-1990. Ligningene ble korrigert med til sammen kr 17.202.434, hvorav kr. 8.780.000 var begrunnet med at selskapet hadde betalt for mye i leie til TUS. Differansen mellom den leie som var betalt og den armlengdesleie nemnda beregnet, var kr 3.457.582 for 1986, kr 2.780.773 for 1987 og kr 2.543.762 for 1988.

6.2.1.2 Høyesteretts vurderinger

Høyesteretts flertall konkluderte med at det forelå en inntektsreduksjon som følge av interessefelleskapet, slik at det var adgang til å fastsette inntekten ved skjønn etter

daværende sktl § 54. Spørsmålet var deretter om det var adgang til å endre ligningen til ugunst for skattyter etter utløpet av toårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 litra a fordi skattyter hadde gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger».

Både flertallet og mindretallet i Høyesterett var enig i at den korrekte og fullstendige opplysning om en internpris er den prisen som fastsettes ved ligningen etter sktl. § 54. Dissensen består i hvorvidt et resultat basert på skjønn skal være gjenstand for opplysningsplikt.

Mindretallet mente et skjønnsresultat etter sktl. § 54 ikke kunne være gjenstand for opplysningsplikt. Når leien ble fastsatt ved skjønn, og resultatet fremkom ved bruk av en kalkulasjonsmodell som ikke var kjent for selskapet før etter at fristen for å gi korrekte opplysninger var ute, kunne ikke dette være et forhold en kunne forutsette at skattyter hadde kunnskap om. Det fremheves at det ikke vil være slik at kun ett skjønnsresultat vil være det riktige etter sktl. § 54, og selv om det resultatet som «har mest for seg» skal velges, er det ikke skattyter som gjør dette valget. Når dette valget gjøres etter at fristen for å gi opplysninger er utløpt, hvordan skal skattyter da vite hvilken opplysning som er den riktige?

Ved vurderingen av lignl. § 9-6 nr. 3 litra a, tar flertallet utgangspunkt i Høyesteretts uttalelse i Rt. 1997 s. 860 (Heerema): Den skattyter som «lojalt» har gitt alle opplysninger som er nødvendige for at ligningen skal bli riktig og fullstendig, har en «beskyttelsesverdig interesse»¹²⁰ i at ligningen blir gjennomført innen lovens frist. Flertallet er enig i dette som et utgangspunkt, men poengterer at det er tvilsomt at lovgiver har hatt for øye tilfeller hvor skjønnsligning etter sktl. § 54 er aktuelt. Menes med dette at skattyter i disse tilfellene ikke vil ha en slik beskyttelsesverdig interesse? Flertallet trekker i alle fall ikke frem de hensyn som mindretallet fremhever i skattyters favør. Etter flertallets mening må en pris som avviker «betydelig» fra armelengdeprisen anses som uriktig. Det konkluderes med at et

¹²⁰ Rt. 1997 s. 860 (s. 869).

avvik på 40 % mellom faktisk pris og armlengdepris er en så stor forskjell at den pris skattyter oppgir som armlengdepris må anses for å utgjøre en «uriktig» opplysning etter lign. § 9-6 nr. 3 litra a.¹²¹

Etter Baker Hughes-dommen medfører dermed et avvik på 40 % mellom den pris skattyter oppgir og armlengdeprisen etter Høyesteretts formulering at det er gitt en «uriktig» opplysning. Avgjørelsen innebærer at skattyter har risikoen for at den armlengdepris skattyter har valgt, er så nær opptil den ligningsmyndighetenes beregning som mulig. Avgjørelsen sier ikke noe generelt om hvor grensen går, annet enn at et relativt avvik på 40 % medfører at det er gitt en «uriktig» opplysning i relasjon til lignl. § 9-6 nr. 3 litra a. En internpris som ikke er samsvarer med det ligningsmyndighetene, og eventuelt domstolene, legger til grunn, kan altså utgjøre en «uriktig opplysning» i lignl. § 9-6 nr. 3 litra a.

6.2.2 Kriteriene for å anse en uriktig internpris som en «uriktig» eller «ufullstendig» opplysning

Det fremgår av både flertallets og mindretallets votum i Baker Hughes-dommen at ikke ethvert avvik fra riktig fastsatt internpris vil utgjøre en «uriktig opplysning». Spørsmålet i det følgende er hvilke kriterier rettspraksis har stilt opp for å anse opplysningen om den avvikende internprisen som en «uriktig opplysning».

6.2.2.1 Avviket må være «betydelig»

Flertallet i Baker Hughes-dommen legger til grunn at en pris som avviker «betydelig» fra armlengdeprisen vil være uriktig, og dermed også en «uriktig opplysning» etter lignl. § 9-6 nr. 3 litra a. Det sies ikke noe mer om hva som ligger i dette, annet enn at et avvik på 40 % vil være innenfor definisjonen av «uriktig». Dette reiser flere spørsmål: Skal en bare se på det prosentvise avvik, eller kan en også se på avvikets størrelse i kroner og øre? Og hvis det

¹²¹ Mer om spenningsforholdet mellom flertallet og mindretallets vurderinger i 6.3.1.

er det prosentvise avvik som er relevant, går grensen for «betydelig» ved 40 % eller tidligere?

Lagmannsrettsdommen i Utv. 2004 s. 937 dreide seg om endring av ligning for inntektsårene 1992 og 1993 og ileggelse av tilleggsskatt ved fradrag for fartøyleie ved virksomhet på norsk kontinentalsokkel. I forbindelse med fradraget ble det opplyst at en fartøyleie var beregnet på samme måte som tidligere, og at fartøyleien avspeilet markedsprisen. Leien skulle betales til et selskap i samme konsern, og det var dermed en forutsetning at leien ble fastsatt i samsvar med armlengdeprinsippet. For 1992 var avviket på mer enn 100 %, mens det for 1993 var i overkant av 20 %. Selv om avviket for 1993 var mindre, mente lagmannsretten at avviket likevel måtte anses som betydelig *ettersom avviket utgjorde ca 40 millioner.*

Høyesterett tok opp dette spørsmålet i Rt. 2012 s. 1648 (Statoil). Statoils heleide datterselskap Stafor ble opprettet i 1985, og har vært hovedassurandør for Statoil siden stiftelsen. Fra 1. mai 1993 ble Stafor medlem i forsikringsselskapet OIL, men det var morselskapets oljevirksomhet som gjorde medlemskapet mulig. Det sentrale i saken var om Stafors reassuranse i OIL innebar en økonomisk fordel for Stafor sammenlignet med det kommersielle markedet, og i så fall om denne fordelingen i tilstrekkelig grad har vært reflektert i forsikringspremien Stafor har oppkrevd fra Statoil. Disse forhold burde ledet til lavere forsikringspremie. Oljeskattenemda traff oktober 2001 vedtak i endringssaken for inntektsårene 1993-1997 der det ble foretatt skjønnsfastsettelse etter sktl. 1911 § 54. Partene var uenige om det var adgang til skjønnsfastsettelse etter sktl. 1911 § 54 i saken, om den skjønnsfastsettelsen ligningsmyndighetene hadde foretatt for å komme frem til armlengdeprisen, og om adgangen til endring av ligning etter utløpet av toårsfristen for inntektsåret 1993.

Høyesterett trekker også her innledningsvis frem forholdet mellom skattyter og ligningsmyndigheter som var bakgrunnen for innføringen av toårsfristen i § 9-6 nr. 3 a, slik dette ble formulert i Rt. 1997 s. 860 (Heerema). Dette kan tyde på at plikten til å opptre

«aktsomt» og «lojalt» er et bakteppe også for vurderingen av om en opplysning skal anses for å være «uriktig».

Høyesterett uttaler deretter at det *utvilsomt* må være riktig, slik *mindretallet* i Baker Hughes-dommen legger til grunn, at det ikke er ett skjønnsresultat som er det riktige ved anvendelsen av sktl. 1911 § 54 (nåværende skattelov § 13-1). Høyesterett leser flertallet i Baker Hughes-dommen slik at det må anses for å stille opp et unntak fra hvordan «uriktige eller ufullstendige opplysninger» ellers må forstås:

«Jeg kan ikke lese dette annerledes enn at flertallet her i praksis oppstiller et unntak fra den forståelsen som ellers må gjelde – også slik flertallet må formodes å ha sett det – for hva «uriktige eller ufullstendige opplysninger» innebærer.»

Det ligger implisitt i dette at «den forståelse som ellers må gjelde», er at en opplysning om en internpris som ikke er riktig fastsatt, ikke vil utgjøre en «uriktig opplysning». Unntaket kan etter Høyesteretts mening begrunnes og forstås slik: Det er ved et relativt avvik av en viss *prosentvis* størrelse (et «betydelig» avvik) mellom faktisk betalt pris og armlengdepris en formodning for at skattyter har skjønt at uansett usikkerhet om prisens beregning, ville den betalte prisen ikke holde som armlengdepris. Ved en slik forståelse vil Baker Hughes-avgjørelsen ifølge Høyesterett samsvare med lojalitetsbetraktningene som lå til grunn for uttalelsene i Loffland og Heerema. I Loffland var det som vi har sett tolket inn et noe subjektivt moment ved at omfanget av skattyters opplysningsplikt avgrenses av hvilke opplysninger som *burde* vært gitt; altså at skattyter vurderes opp mot en objektiv norm for aktsomhet. Det ble videre lagt vekt på at avgjørelsen i Baker Hughes er lagt til grunn som forutsetning ved senere lovgivning. Høyesterett kommer på denne bakgrunn til at uttalelsene i Baker Hughes må bli stående som gjeldende rett, som et unntak fra hovedregelen om at en internpris som ikke er armlengdes, ikke nødvendigvis er en «uriktig opplysning». Retten legger videre til grunn at et slikt unntak må anvendes med adskillig tilbakeholdenhet, og finner det vanskelig å gå under det nivået som oppstilles i Baker Hughes. I Statoil-saken var avviket på maksimalt 19,8 %, noe som ikke kunne være nok. Det var derfor ikke gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger».

Høyesterett tar videre opp spørsmålet om hvilken størrelse et avvik må være for at det kan karakteriseres som «betydelig», som var kriteriet Høyesterett formulerte i Baker Hughes-dommen. Retten finner det vanskelig å gå under det nivået Baker Hughes-dommen gjaldt, altså et avvik på 40 %. Dette gjelder selv om «det måtte dreie seg om betydelige nominelle beløp». Retten tar uttrykkelig avstand fra at beløpets størrelse kan ha betydning, og det kan etter dette slås fast at det er det prosentvise avviket det er relevant å se på. Lagmannsretten tar derfor feil på dette punkt i Utv. 2004 s. 937.

På bakgrunn av Høyesteretts uttalelser i Statoil-dommen vil en uriktig beregnet internpris som hovedregel ikke være en «uriktig» eller «ufullstendig» opplysning. Dette gjelder likevel ikke der den betalte internpris avviker «betydelig» fra den pris som fastsettes som armlengdespris. Bakgrunnen for dette unntaket er at når avviket er så stort, må skattyter skjønne at den betalte pris *ikke under noen omstendighet* kunne aksepteres som armlengdepris. Høyesterett mener flertallets betraktninger i Baker Hughes-dommen dermed er «i overensstemmelse med de grunnleggende lojalitetsbetraktningene som kommer til uttrykk i Loffland og Heerema-dommene».¹²²

Formuleringen kan trekke i retning av at den uriktige internprisen, for å kunne være en «uriktig opplysning», må kunne bebreides skattyter som uaktsom. Denne tolkningen harmonerer med uttalelsene om at det utvilsomt ikke er slik at kun ett skjønnsresultat er riktig: Dersom skattyter har valgt et skjønnsresultat som ikke kunne vært valgt av ligningsmyndighetene, er det gitt en «uriktig» opplysning dersom det er så klart at prisen ikke kunne vært valgt som armlengdespris, at valget kan bebreides skattyter som uaktsomt. Da Høyesterett har lagt til grunn at avviket *må* være på 40 % eller mer, kan vi kanskje her som i Loffland-dommen tale om en objektivisert aktsomhetsnorm: Skattyter har gitt en uriktig opplysning dersom avviket er så stort at han etter en objektiv vurdering måtte forstått at den betalte prisen ikke kunne være riktig fastsatt pris. Hvis vi skal sammenligne

¹²² Dommens avsnitt 46.

med Loffland-dommen, kan det også tenkes at Høyesterett i Statoil-dommen ikke bare legger opp til en aktsomhetsnorm, men at det også kreves grov uaktsomhet («måtte forstå» sammenlignet med «burde ha gitt»). Man skal imidlertid være varsom med å legge for mye i variasjonen i Høyesteretts formuleringer på dette punkt.

6.2.2.2 Avvik over flere år

Høyesteretts avgjørelser i Baker Hughes- og Statoil-dommene trekker ikke frem om en kan summere opp avvik for flere år. Altså, hvis skattyter avviker det ene året er 50 % og 15 % året etter, kan en da si at det gis «uriktige eller ufullstendige opplysninger»?

Dette var tilfellet i lagmannsrettsdommen inntatt i Utv. 2004 s. 937. Avviket var her 100 % for det ene året, og 20 % det andre. Skattyter ble likevel ansett for å ha gitt «uriktige opplysninger» begge årene. Retten tok ikke opp spørsmålet om det var adgang til å legge sammen, da de etter en totalvurdering mente avviket var stort nok.

Det foreligger altså ikke rettspraksis som tar stilling til spørsmålet, og jeg har heller ikke sett det omtalt i forarbeider eller i juridisk teori. Sett fra ligningsmyndighetenes side vil det være hensiktsmessig med en slik regel. Som motsats til dette står det faktum at beregning av internpris er kompliserte saker, og kan gjøres ved forskjellige metoder, som alle er akseptable. Med bakgrunn i den strenge presiseringen av Baker Hughes som et unntak en må være tilbakeholden med å bruke, tror jeg ikke det etter gjeldende rett er grunnlag for en slik summering.

6.2.2.3 Betydning av skattyters uttalelse om samsvar med markedspris

I Utv. 2004 s. 937 argumenterte lagmannsretten med at det var gitt «uriktige» opplysninger selv om avviket bare var 20 %, fordi skattyter uttrykkelig opplyste om at leieprisen avspeilet markedsprisen, til tross for at prisen ikke ble fastsatt i tråd med anerkjente bedriftsøkonomiske prinsipper. Det ble altså lagt vekt på de *eksplisitte uttalelser* om

samsvaret med markedsleie som ikke var ledsaget av detaljer som gjorde det mulig for ligningsmyndighetene å overprøve dette.

Etter en streng ordlydsfortolkning er det ikke til å komme fra at en opplysning om at prisen tilsvarende armlengdespris når den ikke gjør det, er en uriktig opplysning. Det kan argumenteres mot dette med at en internpris skal reflektere armlengdespris uavhengig av om skattyter sier dette eksplisitt eller ikke, og at en slik opplysning derfor burde være uten betydning for om det er gitt «uriktige opplysninger». Jeg tror at tilbakeholdenheten Høyesterett viser i Statoil-dommen vil være avgjørende også her, slik at en slik eksplisitt opplysning ikke får avgjørende betydning for vurderingen: Grensen på 40 % er gitt fordi internpriser er vanskelige å fastsette, og at det som følge av dette må være et visst slingringsmonn. Det at skattyter oppriktig mener at han har fastsatt prisen på riktig måte, forandrer ikke på dette. Videre vil neppe opplysningen ha noen praktisk betydning for ligningsmyndighetene, som uavhengig av en slik opplysning må vurdere om internprisen er korrekt fastsatt.

6.3 «Uriktig opplysning» også ved tilleggsskatt og straff?

Det er etter Baker Hughes- og Statoil-dommene klart at en pris som avviker tilstrekkelig sterkt fra korrekt armlengdespris blir å anse som en «uriktig opplysning» i relasjon til lignl. § 9-6 nr. 3 litra a. Spørsmålet som drøftes i det følgende er om tilsvarende tolkning kan og bør legges til grunn ved anvendelsen av lignl. §§ 10-2 nr. 1 og 12.1 nr. 1 litra a.

6.3.1 Spenningsforholdet mellom flertallet og mindretallet i Baker Hughes

Flertallet uttaler seg relativt kort:

«Med dette tar jeg ikke standpunkt til om uttrykkene «uriktige» og «ufullstendige opplysninger» i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, må forstås på samme måte som de samme uttrykkene i ligningsloven § 10-2 nr. 1 om tilleggsskatt.»

Mindretallet uttaler om sammenhengen mellom bestemmelsene:

«Jeg peker videre på sammenhengen mellom ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a og bestemmelsene om tilleggsskatt og straff i § 10-2 nr. 1 og 12-1 nr. 1 bokstav a, som også bruker uttrykket «uriktige eller ufullstendige opplysninger». Jeg utelukker selvsagt ikke at uttrykket kan bli å fortolke forskjellig alt etter hvilken av de tre bestemmelsene det er brukt i, men mer enn gradsforskjeller mellom tolkningene kan det etter min mening ikke være. Jeg konstaterer at tilleggsskatt ikke er ilagt i vår sak, enda dette etter lovteksten «skal» gjøres når det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og disse feilene kunne føre til iligning av for lav skatt.»

Flertallet vurderte altså ikke forholdet mellom bestemmelsene, i alle fall ikke direkte. Samtidig må flertallets konklusjon om at en uriktig fastsatt internpris kan utgjøre en «uriktig opplysning», sies å være streng. Man kan spørre: Kan det ilegges tilleggsskatt eller straff på det grunnlag som var bakgrunn for endring av ligningen i Baker Hughes saken? Hvis svaret på dette er nei – og Høyesterett mener at det i slike saker er adgang til å endre ligningen, jf. Statoil, da må det nødvendigvis være en forskjell mellom bestemmelsene på dette punkt. Et alternativ er å tolke § 9-6 nr. 3 litra a snevrere fordi det er ønskelig at tilsvarende tolkning skal kunne legges til grunn også i relasjon til bestemmelsene om tilleggsskatt og straff. Det generelle poeng er at jo strengere normen for anvendelsen av fristbestemmelsen er, jo mer betenkelig er det å legge samme forståelse til grunn i bestemmelsene om tilleggsskatt og straff.

6.3.2 Høyesteretts vurdering i Statoil-dommen om forholdet mellom bestemmelsene

Resultatet i Baker Hughes dommen er senere blitt lagt til grunn for lovendringer ikke bare i relasjon til endringsfristen, men også i forhold til tilleggsskatten. Dette var et moment da Høyesterett i Statoil-dommen 13 år senere kom til at avgjørelsen ikke burde fravikes i sin helhet. Høyesterett er også her klar på at en med dette ikke har tatt stilling til om det kan ilegges tilleggsskatt eller straff på dette grunnlag:

«Spesielt om tilleggsskatt uttales det på side 37 [i Ot.prp nr. 82(2008-2009)] at rettspraksis om § 9-6 «i stor utstrekning» også kan legges til grunn ved ileggelse av tilleggsskatt. Det faller utenfor saken å gå nærmere inn på konsekvensene av Baker Hughes-dommen i en slik sammenheng.»

Uttalelsen var ikke nødvendig for resultatet, og den gir heller ikke noe særlig mer å «gå på» i forhold til Baker Hughes-dommen i denne sammenheng. Uansett bakgrunn for uttalelsen er det en ting man nå kan si med sikkerhet, og det er at det ikke er sikkert at internprisingstilfellene i Baker Hughes og Statoil kan medføre tilleggsskatt eller straff. Verken i Baker Hughes eller i Statoil var det ilagt tilleggsskatt, og spørsmålet om forholdet mellom bestemmelsene kom derfor ikke opp. Allerede dette kan tyde på at myndighetene må ha ment at begrepet ikke kan ha samme innhold i de tre bestemmelsene i alle sammenhenger, da tilleggsskatt i utgangspunktet *skal* legges når vilkårene er oppfylt. Mindretallet i Baker Hughes-dommen poengterer dette på s. 1110 i dommen.

Høyesterett har i to omganger funnet det nødvendig å gardere seg mot at avgjørelsen(e) automatisk legges til grunn ved ileggelse av tilleggsskatt. Dette tyder i alle fall på at spørsmålet ikke har et rett frem og enkelt svar. Verdt å merke seg er at Høyesterett overhodet ikke nevner straff etter § 12-1 i disse reservasjonene. Er dette fordi retten anser det som klart at et slikt tilfelle ikke kan medføre straff, enten fordi det er for strengt eller fordi de subjektive vilkår som regel ikke vil være oppfylt? Eller er det fordi anmeldelsesinstruksen er så streng at dette problemet i praksis ikke vil komme opp etter § 12-1?

6.3.3 Underrettspraksis

Det har så langt kun vært én avgjørelse oppe for domstolene om «uriktige eller ufullstendige opplysninger» ved uriktig fastsatt armlengdepris etter avsigelsen av Statoil-dommen. Avgjørelsen er fra Borgarting lagmannsrett, inntatt i Utv. 2013 s. 1668. I motsetning til Statoil-dommen og Baker Hughes-dommen, gjaldt saken ikke bare endringsadgangen etter § 9-6 nr. 3 litra a, men også ileggelse av tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 1.

Saken gjaldt gyldigheten av ligningen av selskapet Vikholmen AS, som hadde latt eneaksjonæren Magne Idar Ulstein leie en luksusyacht til eget bruk. Sentralt var spørsmålet om beregningen av armlengdepris etter sktl. § 13-1 tredje ledd.

Selskapets registrerte hovedformål var kjøp og salg av aksjer, verdipapirer og selskapsandeler. Selskapet kjøpte i 2002 den 73 fots seilbåten Oleana. Etter overtakelsen ble båten utelukkende utleid til Ulstein. Utleien var basert på en bareboatavtale (leie av skip uten mannskap) for åtte til ti uker i året. Det var i selskapets selvangivelse for 2002 angitt at det forelå utleie av formuesgjenstand til aksjonær og at Ulstein var eneaksjonær. For årene 2003-2006 var det krysset av «nei» i rubrikken for utleie til aksjonær, og det ble heller ikke opplyst at Ulstein var eneaksjonær. For alle år var det vedlagt opplysninger om leieforholdet hvor det fremgikk at båten var leid ut til Ulstein og leiens størrelse. Det var ingen opplysninger om leieforholdet i Ulsteins selvangivelser. På bakgrunn av interessefellesskapet ble det 20.08.11 fattet vedtak om skjønnsligning av selskapet etter sktl. § 13-1 for årene 2002-2006. Uenigheten i saken var hvordan den skønsmessige beregningen av armlengdeprisen skulle gjennomføres, adgangen til endring av ligning etter utløpet av toårsfristen, og ileggelse av tilleggsskatt.

Lagmannsretten kom til at det var gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» slik at ligningen kunne endres etter utløpet av toårsfristen. Bakgrunnen var blant annet at avviket mellom faktisk leie og armlengdes leie langt overskred 40 % -grensen oppstilt gjennom Baker Hughes og Statoil-dommene: For årene 2002-2006 var avviket på hhv 338 %, 444 %, 311 %, 119 % og 214 %. I tillegg til dette var det gitt ufullstendige opplysninger om at det ble leid ut til aksjonær, og om Ulsteins rolle som eneaksjonær.

Ved vurderingen av om det er gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» som kan gi grunnlag for tilleggsskatt, legger retten til grunn at normen er noe annerledes enn for endringsadgangen. Lagmannsretten fremhever at avviket i denne saken var så betydelig at det må ha vært åpenbart at leieavtalen ikke var armlengdes. Videre dreide saken seg ikke,

som i Baker Hughes-saken, om et tvilsomt område: Det måtte være allment kjent at det ville få skattemessige konsekvenser å velte private kostnader over på selskapet. På denne bakgrunn hadde skattyter gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» også etter § 10-2 nr. 1. Det virker som at retten legger til grunn at vilkårene for tilleggsskatt er noe strengere enn for endring av ligning, men at disse også var oppfylt i denne saken.

6.3.4 Sammenfatning

Av materialet jeg har presentert i 6.3, mener jeg en kan slutte at begrepet «uriktige eller ufullstendige opplysninger» i denne typen saker ikke fullt ut har samme innhold i alle tre bestemmelsene. Det er ikke dermed sagt at tilleggsskatt eller straff overhodet ikke kan være aktuelt i disse sakene, men at det antagelig må mer til enn minimumsgrensen på 40 % avvik. Jo større avviket er, jo mer åpenbart må det ha vært for skattyter at prisen ikke kunne ha vært riktig fastsatt. Dess lenger ut man beveger seg ut på denne skalaen, jo mindre betenkelig vil det være å ilegge sanksjoner. Videre kan det være et moment om det aktuelle rettsområdet er tvilsomt eller ikke: Det er forskjell på å velte private kostnader over på et selskap ved å velge en internpris som er langt unna armlengdepris, og å beregne riktig pris på en ytelse i en monopolsituasjon.¹²³ I denne sammenheng er det interessant å se at en i dansk rett kan straffes i lignende tilfeller.¹²⁴

6.4 En sammenligning med utenlandsk rett

Internprisingstilfellene kan til en viss grad sammenlignes med det som i Sverige kalles «oriktig yrkande» («uriktig krav»). Hovedregelen er at et krav som ikke er berettiget ikke av denne grunn er en «oriktig oppgift». Det kan i så fall ikke gi adgang til endring av ligning, tilleggsskatt eller straff. Har skattyter gitt korrekte opplysninger om de faktiske forhold som skal legges til grunn for skjønnsutøvelsen, men feilaktig bedømt hvilke

¹²³ Utv. 2013 s. 1668.

¹²⁴ Se et eksempel fra dansk rettspraksis på dette i 6.4.

konsekvenser disse har (armlengdespris er et eksempel på en slik konsekvens), foreligger det ingen «oriktig oppgift».

Skillet mellom «oriktig oppgift» og «oriktig yrkande» har vist seg å by på vanskeligheter, da det oppstår mellomtilfeller som kan henføres under begge betegnelser. Har man å gjøre med et uriktig krav som impliserer noe som savner grunnlag i virkeligheten, bør tilfellet kunne karakteriseres som en «oriktig oppgift».¹²⁵ I prop 1971:10 fremheves det at det for eksempel ved verdivurderinger kan være at skillet mellom den oppgitte verdien og den riktige er så stor at skattyter kan sies å ha uriktig karakterisert verdien, og at det dermed er gitt en «oriktig oppgift». Dette forutsetter imidlertid at skattyter ikke samtidig har gitt skattemyndighetene opplysninger som gir et fullgodt grunnlag for å bedømme verdien. Dette innebærer at en grovt feilaktig verdivurdering som ikke suppleres med tilstrekkelige opplysninger kan være en «oriktig oppgift».¹²⁶

Etter dansk rett kan «uriktige» skønnsmessige angivelser av et punkt i selvangivelsen medføre straff for skatteunndragelse. Dette gjelder likevel kun i de tilfeller hvor skattyters skjønn avviker så vesentlig fra det antatt riktige skjønn at skattyter var eller burde vært klar over det ikke kunne være riktig. Fra rettspraksis har vi et eksempel i U 1983. 990 H: Et selskap hadde krevd fradrag for lønn til hovedaksjonærens barn. Lønnen var langt høyere enn det som etter skattemyndighetenes skjønn ville være en rimelig lønn for arbeidet. Selskapet hadde dermed gitt en «uriktig» eller «vildledende» opplysning som medførte straffansvar.¹²⁷

¹²⁵ Almgren (2006) s. 55.

¹²⁶ Almgren (2006) s. 58.

¹²⁷ *Lærebog om indkomst skat* (2011) s. 1257.

6.5 Sammenfatning

Den overordnede problemstillingen i dette kapitlet har vært om en opplysning om faktisk betalt pris for en ytelse mottatt av et selskap i interessefellesskap med skattyter vil være en «uriktig opplysning» når prisen avviker «betydelig» fra den pris som skal legges til grunn etter armlengdeprinsippet i sktl. § 13-1.

Som det følger av 6.2 og 6.3, er en slik opplysning ansett for å være «uriktig». For at avviket skal være «betydelig», må det være et prosentvis avvik på minst 40 %. Er avviket mindre enn dette, tilsier de hensyn Høyesterett tok opp i Rt. 2012 s. 1648 (Statoil) at opplysningen ikke karakteriseres som «uriktig». De samme hensyn tilsier at det bør vises større tilbakeholdenhet dersom det er tale om å ilegge tilleggsskatt eller straff: Enten ved at det prosentvise avviket er større, ved at avviket måtte være åpenbart for skattyter også av andre grunner enn størrelsen alene, eller ved at skattyters opptreden for øvrig er i strid med det samarbeidsforhold som er lagt til grunn mellom skattyter og ligningsmyndigheter.

Som nevnt innledningsvis har problemstillingene og drøftelsene i dette kapitlet overføringsverdi også til andre skjønnsmessige fastsettelse. Selv om det ikke er grunnlag for å stille opp en 40 % -grense i disse tilfellene, taler de samme hensyn for at ikke ethvert avvik fra den skjønnsfastsettelse ligningsmyndighetene anser for å være den riktige, kan medføre en «uriktig» opplysning.

Uavhengig av hvilken type skjønnsfastsettelse det er tale om, mener jeg den svenske løsningen kan ha mye for seg også i norsk rett: Selv om avviket er av en viss størrelse, er det ikke gitt en «uriktig» opplysning dersom skattyter har gitt ligningsmyndighetene alle de relevante opplysninger for skjønnsfastsettelsen.

7 Opplysningsplikten i omgåelsestilfellene

7.1 Innledning

Den ulovfestede omgåelsesnormen består av to vilkår: Et grunnvilkår og en totalvurdering. Omgåelse foreligger når en disposisjon blir foretatt hovedsakelig for å spare skatt (grunnvilkåret), og det etter en totalvurdering vil stride mot skattereglenes formål å la transaksjonen bli stående.¹²⁸ Ved vurderingen av om grunnvilkåret er oppfylt er skattyters subjektive formål avgjørende, men hva dette er skal en komme frem til ved en konkret vurdering av de opplysninger som foreligger i saken.¹²⁹ Skattyters motivasjon kan også komme inn ved totalvurderingen av om disposisjonen strider mot skattereglenes formål, men her skal det i tillegg legges vekt på disposisjonens egenverdi og omstendighetene for øvrig.

Omgåelse må i utgangspunktet ikke forveksles med skatteunndragelse, hvor det gis gale eller ufullstendige opplysninger slik at ligningen blir basert på et galt faktum.¹³⁰ Likevel utelukker ikke anvendelse av omgåelsesnormen at det samtidig er gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger». Problemet med å fastlegge omfanget av plikten til å gi korrekte og fullstendige opplysninger i omgåelsestilfellene, oppstår fordi myndighetene legger til grunn et annet privatrettslig forhold enn det skattyter har gjennomført. Det vil i de fleste tilfeller være svært vanskelig for skattyter å forutse om, og basert på hvilket faktum, en gjennomskjæring vil skje. Det foreligger for øyeblikket ingen avgjørelser fra Høyesterett hvor det er lagt til grunn at skattyter har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» på bakgrunn av ulovfestet gjennomskjæring etter omgåelsesnormen. Også underrettspraksis er sparsom, men vi har enkelte tilfeller.

¹²⁸ Omgåelsesnormen er utviklet av domstolene, se for eksempel Rt. 2007 s. 209 (Hex).

¹²⁹ Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) avsnitt 51.

¹³⁰ Zimmer (2014) s. 66

Omgåelsestilfellene kan deles inn i tre problemstillinger: Opplysningsplikt om forhold som er relevante for vurderingen av om omgåelsesnormen kan anvendes, om motivasjonen bak en disposisjon, og om forhold ved disposisjonen etter reklassifiseringen. Dette kan illustreres ved tre eksempler.

Eksempel 1: Skattyter A har solgt aksjer til skattyter B, som på sin side – som et ledd i en samlet plan – igjen selger aksjene videre. A og B er en del av et interessefellesskap. A opplyser i selvangivelsen om salget, pris, relevante tidspunkter for beregning av utgangs- og inngangsverdi m.m, men opplyser ikke om interessefellesskapet eller videresalget. Ligningsmyndighetene ønsker å bruke omgåelsesnormen til å skjære gjennom transaksjonsrekken slik at salget blir tilordnet A og ikke B. Har A gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» fordi han ikke har opplyst om interessefellesskapet, videresalget og andre forhold som er nødvendige for å vurdere bruken av omgåelsesnormen?

Eksempel 2: Skattyter A og B foretar samme transaksjon som i eksempel 1, men i selvangivelsen gis de opplysninger som er nødvendige for å ta opp spørsmålet om tilfellet rammes av omgåelsesnormen. Det opplyses imidlertid ikke om skattyter As formål med disposisjonen. Har A gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» fordi det ikke er opplyst om motivasjonen bak disposisjonen?

Eksempel 3: Selskap A utbetaler et lån til aksjonær B. Pris, størrelse, utbetalinger osv. opplyses i selvangivelsen. Lånet er gitt av administrativ direktør, men er ikke vedtatt av generalforsamlingen etter forslag fra styret. Ligningsmyndighetene mener at lånet er en skjult utbytteutbetaling, og ønsker å bruke omgåelsesnormen. Hvis gjennomskjæringen legges til grunn, har skattyter da gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» fordi han har gitt opplysninger knyttet til et lån og ikke en utbytteutbetaling? Et eksempel på en opplysning som er relevant for vurderingen av en utbytteutbetaling, men ikke for et lån, er hvilket rettssubjekt betalingsstrømmen går til. Et annet eksempel er relevante opplysninger for å bedømme om utbyttet er lovlig utbetalt. Forskjellen fra eksempel 1 er at de «uriktige

eller ufullstendige opplysningene» her ikke gjelder spørsmålet om vilkårene for anvendelse av omgåelsesnormen er oppfylt.

I 7.2 vil jeg gjennomgå en del relevant rettspraksis. Innholdet er begrenset til de faktiske forhold og rettens vurderinger i den enkelte sak. Sakene gjelder tilfeller hvor det var påstått at det ikke var gitt tilstrekkelige opplysninger om forhold som er relevante for vurderingen av om omgåelsesnormen kan anvendes, altså eksempel nummer 1 og 2. Den nærmere vurdering og drøfting av rettsavgjørelsene opp mot de tre problemstillingene er skilt ut som en egen del i 7.3.

7.2 Rettspraksis

7.2.1 Rt. 1992 s. 1588 (Loffland)

I Loffland-dommen anførte ligningsmyndighetene at det var gitt «ufullstendige opplysninger» fordi det ikke var gitt tilstrekkelig informasjon til at det kunne vurderes om de to riggene skulle tilordnes selskapet North Sea Inc. Det følger av avgjørelsen at Loffland-standarden er sentral for vurderingen av om en skattyter har gitt tilstrekkelige opplysninger for at ligningsmyndighetene kan vurdere omgåelsesnormen. Da Høyesterett kom til at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring etter omgåelsesnormen, tok de heller ikke eksplisitt stilling til om det var gitt «ufullstendige opplysninger». Det hjelper imidlertid et stykke på vei for vurderingen at Loffland-standarden skal legges til grunn i omgåelsestilfellene.

7.2.2 Avgjørelser fra lagmannsrettene

7.2.2.1 Eksempel 1: Manglende opplysninger om eierforhold og interessefelleskap (Utv. 2003 s. 281)

Saken gjaldt anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, endring av ligningen for inntektsårene 1991 og 1992 for to personlige skattytere (B og C), og endring av ligningen for inntektsåret 1992 for deres heleide AS (A AS).

A AS ble stiftet av C i 1977. B trådte inn i selskapet i 1985, og aksjene var fra dette tidspunkt fordelt med en halvpart på hver. Høsten 1988 tok det danske selskapet Ortofon AS (heretter Ortofon) kontakt med B og C for et samarbeid om salg av grammofonstifter. De ble enige om å stifte selskapet Ortofon Norge AS (heretter Ortofon Norge). Aksjene ble fordelt med 50 % på Ortofon og 25 % hver på B og C. Etter aksjonæravtale inngått august 1988 fikk Ortofon full kontroll over Ortofon Norge. B og C kunne kun overdra aksjene seg imellom eller til A AS, mens overdragelse til tredjemann krevde godkjenning fra Ortofon. Videre hadde B og C plikt til å overdra sine aksjer til Ortofon dersom verken de eller A AS lenger var knyttet til selskapets daglige forvaltning. Avtalen regulerte også hvordan prisen skulle fastsettes.

20.12.91 selger C og B til sammen 40 % av aksjene i Ortofon Norge til A AS for kr. 1.000.000 (kr. 25.000 pr. aksje). C og B la til grunn i selvangivelsene at salget ikke var skattepliktig etter datidens regler fordi de hadde eid aksjene i mer enn 3 år. Dette ble også lagt til grunn av Oslo ligningskontor ved den ordinære ligningen for 1991. 31.12.92 selger A AS aksjeposten videre til Ortofon AS for kr 12.348 pr aksje, hvilket var i henhold til aksjonæravtalen. Salget medførte et tap på kr 506.080 for A AS. Samtidig solgte C og B de resterende 10 % av aksjene i Ortofon Norge til Ortofon. Prisen for dette salget fremgår ikke av avgjørelsen. Spørsmålet i saken var om ligningsmyndighetene var berettiget til å anvende omgåelsesnormen og skjære gjennom Cs og Bs salg av aksjeposten til A AS. Myndighetene la til grunn at aksjene var overpriset, og forholdet måtte anses som en vederlagsfri overføring fra selskapet som skulle ha vært beskattet etter daværende aksjeskattelovs regler om skatt på utbytte.

Retten godtok gjennomskjæring etter omgåelsesnormen. Retten mente transaksjonen ikke kunne begrunnes på noen av de måtene skattyterne hadde anført, og ikke hadde noen egenverdi utover skattefordelen. Betydningen av at A AS eide aksjene i nesten ett år før de ble solgt videre, er ikke drøftet. Videre var transaksjonen i strid med skattereglenes formål:

Lagmannsretten begrunner ikke dette utover at det vises til at manglende beskatning av utbytte var i strid med daværende aksjeskattelov.

Slik jeg forstår lagmannsretten, mente den det var gitt «ufullstendige opplysninger» om to forhold: Eierforholdene/interessefellesskapet og fastsettelsen av prisen på aksjene. Lagmannsretten viser til lignl. §§ 4-1 og 4-3, og uttaler at skattyter har en plikt til «lojalt og uoppfordret» å gi de opplysninger som kreves for at skatteplikten skal bli klarlagt til rett tid: Det er ikke alltid tilstrekkelig kun å fylle ut selvangivelsen og medfølgende skjemaer. C og B ga ikke i sine personlige selvangivelser opplysninger om at det var deres heleide aksjeselskap som kjøpte aksjene, eller om prisen på disse. Det ble kun opplyst om at aksjene var solgt og tidspunktet for ervervet. Det var etter rettens mening ikke mulig med korrekt ligning fordi det ikke forelå tilstrekkelige opplysninger om eier- og selskapsforholdene i A AS og Ortofon Norge. Ut fra de opplysninger som var gitt, var det heller ikke mulig å vurdere om den betalte prisen var korrekt. Det var dermed gitt «ufullstendige» opplysninger i relasjon til lignl. § 9-6 nr. 3 litra a.

Det ble på samme grunnlag ilagt tilleggsskatt: Det var gitt ufullstendige opplysninger om «de forhold som dannet grunnlag for transaksjonene», herunder de nære bånd mellom kjøper og selger og dettes betydning for fastsettelsen av inntektsgrunnlaget. Slik jeg forstår lagmannsretten, var det altså gitt ufullstendige opplysninger både om eierforholdene og om prisfastsettelsen, og disse opplysningene var relevante for vurderingen av om omgåelsesnormen skulle benyttes.

7.2.2.2 Eksempel 1: Manglende opplysninger om transaksjonen (Utv. 2012 s. 55)

Spørsmålet om det var gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» ble tatt opp av lagmannsretten i Dyvi-saken. Gjennomskjæringen ble ikke godtatt av domstolen, men denne uttalte seg likevel om forholdet til «uriktige eller ufullstendige opplysninger» under spørsmålet om saksomkostninger. Saken ble anket videre til Høyesterett, som heller ikke

godtok gjennomskjæring. Høyesterett uttalte seg overhodet ikke om spørsmålet om det var gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger».

Saken gjaldt ligningen for Dyvi Eiendom AS for inntektsårene 1998 til 2005. Spørsmålet var om det var grunnlag for å nekte inntektsfradrag for tidligere års underskudd i medhold av den ulovfestede omgåelsesnormen.

Jan-Erik Dyvi AS la desember 1996 inn bud på selskapet Salko AS og datterselskapene Oppegård Næringspark AS og Trekanten Holding AS, som var eid av DNB Bank ASA. Kjøpet ble godkjent av styret i Jan-Erik Dyvi AS, men avtalen ble inngått mellom DNB og Dyvi personlig. Kjøpesummen for aksjene ble fastsatt til 42 millioner kroner, og Dyvi overtok selskapenes gjeld til banken på til sammen ca 115 millioner kroner. Salko AS hadde ved årsskiftet 96/97 et fremførbart underskudd på kr. 388.464.355. Januar 1997 inngikk Dyvi personlig og Jan-Erik Dyvi AS en opsjonsavtale som ga selskapet rett til å kjøpe aksjene i Salko AS. Prisen skulle være tilsvarende det Dyvi personlig betalte, med et tillegg på 3 %. Opsjonen ble benyttet februar 1998.

I årene 1998 til 2005 ble det fremførbare underskuddet i Salko AS i det vesentlige avregnet mot konsernbidrag fra andre selskaper i Dyvi-konsernet. Konsernet sparte på dette 120 millioner kroner i skatt. I ettertid endret Salko AS navn til Dyvi Eiendom AS og Jan-Erik Dyvi AS navn til Dyvi Holding AS. Skatt Øst varslet desember 2007 Dyvi Eiendom AS om mulig endring av ligningen for 1997 og senere år. Etter vedtak i juli 2009, ble retten til å gjøre inntektsfradrag for de tidligere underskuddene avskåret etter den ulovfestede omgåelsesnormen. Selskapet ble videre ilagt tilleggsskatt på 60 %.

Statens begrunnelse for endringsadgangen var at Dyvi Eiendom AS hadde gitt «ufullstendige opplysninger»: Ut fra de opplysninger som var gitt var det ikke mulig for skattemyndighetene å identifisere transaksjonsrekken som lå bak overdragelsen av Salko AS. Lagmannsretten mente at endringsadgangen var i behold, og at dette kunne ha betydning for spørsmålet om saksomkostninger.

Salko AS hadde i forbindelse med selvangivelsen for 1998 gitt følgende opplysninger: I det ene vedlegget var det opplyst at Jan-Erik Dyvi personlig var eier av aksjene til tross for at Jan-Erik Dyvi AS hadde benyttet kjøpsopsjonen allerede i februar 1998. Det ble fra selskapets side anført at dette var ved et uhell og at korrekt utfylt skjema ble ettersendt. Skattemyndighetene lyktes ikke i å finne igjen skjemaene, men holdt det åpent om skjemaet var sendt. Retten la til grunn at skjemaet var sendt inn, men påpekte samtidig at det var påfallende at Dyvi personlig var oppgitt som aksjonær også i årene 2000 til 2002, selv om dette ikke var riktig.

Salko AS hadde inngitt en «naken» selvangivelse for 1996 og senere år. Etter rettens mening burde opplysninger vedrørende transaksjonsrekken og låneopptak i den forbindelse vært vedlagt selvangivelsene for de aktuelle årene. Skattyter kunne ikke høres med at disse opplysningene var tilgjengelige i andre offentlige registre (for eksempel årsberetninger), da det følger av selvangivelsesprinsippet at det er skattyter som skal bistå med disse opplysningene. Skattemyndighetene skal ikke være henvist til å lete etter opplysninger andre steder. Det fremgår ikke av premissene nærmere hvilke transaksjoner eller låneopptak det siktes til. Ut fra fremstillingen av fakta i saken ser det ut til at det siktes til opplysninger knyttet til overdragelsene av aksjene i Salko AS.

7.2.3 Avgjørelser fra Oslo tingrett

7.2.3.1 Eksempel 1: Manglende opplysninger om transaksjonen (Utv. 2010 s. 955)

Spørsmålet i saken var om en gaveoverføring av aksjer kort tid før et videresalg var proforma, alternativt om det var grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring. Tingretten mente forholdet var reelt, men godtok gjennomskjæring. Spørsmålet oppstod dermed om det var gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» slik at ligningen kunne endres etter lignl. § 9-6 nr. 3 litra a og tilleggsskatt ilegges.

Selskapet Jobshop AS (Senere StepStone AS) ble registrert på midten av 1990-tallet. Erik Bakkejord var en av gründerne. Etter børsnotering i 2000 hadde Bakkejord totalt 9.187.750 aksjer med en inngangsverdi tilnærmet null. Bakkejord overførte 29. august 2000 ved gavebrev 3.600.000 aksjer vederlagsfritt til sin samboer Elin Hansen. Kursen var på dette tidspunktet kr 30,50. Samlet inngangsverdi på hennes hånd ble da kr 109.800.000. Det ble samme dag også inngått samlivsavtale om blant annet eierskap til bolig, bil og heftelse for felles lån. 8. september 2000 solgte Bakkejord halvparten av aksjene sine til en fremforhandlet kurs på kr 27,50, hvilket utløste en skattepliktig gevinst på kr 56.821.443. Samme dag solgte Hansen 87 % av sine aksjer på like vilkår. Det oppstod som følge av nedgangen i aksjekursen et fradragberettiget realisasjonstap på kr 13.053.913 for Hansen. Bakkejord og Hansen ble i 2006 varslet om mulig gjennomskjæring og tilleggsskatt ved endring av ligning. Påstanden om gjennomskjæring av gavetransaksjonen gjaldt bare Bakkejord.

Tingretten kom til at overdragelsen ikke var proforma, og Hansen vant derfor saken fullt ut. Tingretten konkluderte imidlertid med at det var adgang til å benytte den ulovfestede omgåelsesnormen overfor Bakkejord slik at Hansens salg av aksjene som var gitt i gave ble tilordnet ham. Konsekvensen ble da at salget ble tilordnet Bakkejord i hans selvangivelse, samtidig som det ble tilordnet Hansen i hennes selvangivelse, da omgåelse ikke var påstått overfor henne, samtidig som påstanden om proforma ikke ført frem. Hansen fikk altså fradrag for tapet, mens Bakkejord ble skattlagt for gevinst basert på en inngangsverdi tilnærmet null og utgangsverdi på kr. 27,50.

Neste spørsmål for retten var om endringsadgangen var i behold fordi Bakkejord hadde gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» ved at det ikke var gitt tilstrekkelige opplysninger til å vurdere omgåelsesspørsmålet. Det var blant annet ikke opplyst om videresalget fra Hansen.

Retten tar utgangspunkt i Loffland-standardens slik den er formulert i Gaard/Tveit, og viser til at skattyter etter lignl. § 4-3 har plikt til å gi også «andre opplysninger» som har

betydning for gjennomføringen av ligningen. Retten mener at ligningsmyndighetene gjennom Bakkejords selvangivelse ikke hadde fått tilstrekkelig grunnlag til å ta opp spørsmålet om gjennomskjæring etter omgåelsesnormen.

I vedlegg til selvangivelsen for 2000 opplyste Bakkejord om overdragelse av 3.600.000 aksjer til sin samboer. Han opplyste ikke om at hun solgte 87 % av disse aksjene videre allerede 8. september 2000, en opplysning som kun er relevant ved anvendelse av omgåelsesnormen og pro forma. Retten mente at dette var en opplysning det ville ha vært lett å gi. Videre peker retten på at Bakkejord var gjort oppmerksom på gjennomskjøringsfaren da selvangivelsen ble inngitt. Det fremstår for meg uklart om dette sikter til at forholdene lå slik an at Bakkejord «måtte» ha visst dette, eller at han faktisk ble opplyst om denne muligheten av rådgivere eller lignende. Rettens fremstilling av faktum sier ikke noe om dette. Andre momenter retten mente trakk i retning av misligholdt opplysningsplikt, var at den skatterettslige løsning i det minste var uklar (som i Elfdommen), og at størrelsen på skattebesparelsen tilsa en mer lojal og fyllestgjørende redegjørelse for de faktiske forhold. Altså mente retten at det skal mindre til for at det er gitt «ufullstendige opplysninger» om skattebesparelsen er betydelig. Det faktum at Bakkejord hadde med en henvisning i form av Hansens personnummer i selvangivelsen medførte ikke at det var gitt fullstendige opplysninger. Retten konkluderte etter dette med at det var gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» både i relasjon til endringsfristen i § 9-6 nr. 3 litra a og ved spørsmålet om tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 1.

7.2.3.2 Eksempel 2: Opplysninger om motivasjonen bak en disposisjon (Utv. 2008 s. 1259)

Sktl. § 14-90 regulerer omgåelsesspørsmålet ved videreføring av skatteposisjoner som ikke knytter seg til en gjenstand eller en gjeldspost og er knyttet til det enkelte skattesubjekt uten mulighet for overføring til andre skattesubjekter. Skatteplanlegging som rammes av denne bestemmelsen tar sikte på nettopp å overføre denne skatteposisjonen til et skattesubjekt som kan utnytte den bedre. Bestemmelsen korresponderer i stor grad med innholdet i

grunnvilkåret i omgåelsesnormen, men det er her ikke nødvendig med noen totalvurdering av om det vil stride mot skattereglernes formål.¹³¹

Selskapet X AS (tidligere Meridan AS) var A's tidligere private investeringsselskap. På grunn av økonomiske problemer ble det i 2003 inngått en avtale mellom selskapet og kreditorbankene som i praksis betydde at selskapet ble satt under administrasjon. Den desidert største kreditoren var Nordea Norge. 31.12.2004 hadde Meridan et fremførbart underskudd på totalt kr 305.888.860.

Samtlige aksjer i selskapet ble i 2005 solgt til B Holding AS, som var morselskap i B-konsernet. Konsernet bestod av 25 selskaper. X AS var det eneste selskapet med styremedlemmer utenfor familien B. I kjøpsprosessen fikk B Holding oversendt en presentasjon av selskapet. En side i presentasjonen omhandlet skatt. Det fremførbare underskuddet fremgikk av presentasjonen, og også at det ikke forventes betaling for underskuddet. Før avtale ble inngått ble X AS sine aksjer i enkelte selskaper overdratt til et nystiftet selskap. Avtale om kjøp av X AS ble inngått 28.06.05, men salget ble gjennomført 01.12.05. Underskuddet i X AS ble for inntektsåret 2005 delvis utnyttet av B Holding gjennom reglene om konsernbidrag. Datterselskaper av B Holding ga konsernbidrag til X AS på totalt kr 29.292.000.

For inntektsåret 2005 leverte X AS en «naken» selvangivelse, hvilket betyr at alle postene er utfylt men at det ikke er gitt noen tilleggsopplysninger. Av selvangivelsen fremgikk det blant annet at det var mottatt konsernbidrag, størrelsen på det fremførbare underskudd og organisasjonsnummeret til B Holding AS. Selskapet hadde på et tidligere tidspunkt innsendt aksjonæroppgave hvor det fremgikk at aksjene ble overdratt til Nordea Norge 18.11.05 og videre til B Holding 01.12.05.

¹³¹ Zimmer (2009) s. 75.

X AS ble varslet om fravikelse av ligningen januar 2007. Det ble anført at det fremførbare underskuddet i sin helhet kunne avskjæres etter sktl. § 14-90. I mars 2007 ble selskapet varslet om illeggelse av tilleggsskatt. Retten godtok avskjæring av underskuddet etter sktl. § 14-90. Spørsmålet videre var om det kunne ilegges tilleggsskatt fordi det var gitt «ufullstendige opplysninger».

Retten poengterer at omfanget av opplysningsplikten vil avhenge av den konkrete situasjon. I år som dette, hvor det blant annet var skjedd forandringer på eiersiden, er det et krav om mer utfyllende opplysninger enn i år hvor det ikke er skjedd slike endringer. Opplysningsplikten innebærer at en helt vanlig gjennomgang av selvangivelsen i utgangspunktet skal gi de nødvendige opplysninger for å gjennomføre korrekt ligning. Etter rettens mening måtte det for skattyter ha fremstått som et meget aktuelt spørsmål om det var adgang til å utnytte underskuddet på denne måten. Det ble med henvisning til Elfdommen lagt vekt på at opplysningsplikten skjerpes ved store beløp og når den valgte fremgangsmåte fremstår som tvilsom.

For å oppfylle sin opplysningsplikt skulle X AS ha gitt *de nødvendige opplysninger for at ligningsmyndighetene kunne vurdere om sktl. § 14-90 kunne anvendes*, eller i det minste reise problemstillingen. Retten mener at det skulle vært gjort særlig oppmerksom på hva som hadde skjedd *på eiersiden det siste året*, at deler av selskapet var overdratt til et nystiftet selskap og redegjort for *den nye eiers motivasjon* for kjøpet av X AS. Det var ikke tilstrekkelig å fylle ut selvangivelsen. Det var på denne bakgrunn gitt «ufullstendige» opplysninger, og tilleggsskatt ble ilagt.

7.3 Sammenfatning og vurdering – hvilken rettsregel kan vi utlede fra praksis?

7.3.1 Innledning

Som nevnt har Høyesterett hittil ikke tatt stilling til hvordan opplysningsplikten forholder seg til en etterfølgende gjennomskjæring etter omgåelsesnormen. Heller ikke lovens forarbeider sier noe om dette.

Det trekkes frem i samtlige av sakene at skattyter kun hadde gitt en «naken» selvangivelse, og at dette ikke nødvendigvis er tilstrekkelig for å oppfylle opplysningsplikten – selv om selvangivelsen i og for seg er korrekt utfylt. Det som mangler er gjerne opplysninger som går ut over det selvangivelsen med vedlegg spør om, som eierskap, forhold til andre skattytere og hvor en transaksjonsrekke «ender».

Klarlegging av om en skattyter rammes av den ulovfestede omgåelsesnormen er et materielt skatterettslig spørsmål, på samme måte som spørsmålet om et fradrag er berettiget eller om en inntekt er skattepliktig. Omgåelsesspørsmålet ligger likevel på et litt annet «plan». Omgåelsesspørsmålet kommer inn etter at de andre materielle spørsmål er klarlagt. Vil denne forskjellen medføre forskjeller i skattyters opplysningsplikt? Ja, i den grad at det ofte kreves en annen *type* opplysninger (typisk opplysninger om andre skattyteres forhold). Nei, i den forstand at dette også er opplysninger som er nødvendige for å avgjøre det materielle skattespørsmål (altså omgåelsesspørsmålet) som har betydning for fastsettelsen av ligningen. Videre er det et spørsmål om opplysningsplikten omfatter også andre privatrettslige forhold enn det skattyter har lagt opp til: Hvis skattyter har foretatt et aksjesalg, har han da plikt til å gi opplysninger om forhold som bare er aktuelle dersom forholdet reklassifiseres og anses som utbytte etter anvendelse av omgåelsesnormen?¹³² For å forenkle vil disse spørsmålene bli behandlet hver for seg, selv om alle gjelder opplysningspliktens innhold.

¹³² Eksempel 3 i 7.1.

I flere av avgjørelsene vi har gjennomgått ovenfor har retten påpekt kravet om at selvangivelsen skal inneholde også «andre opplysninger» relevant for gjennomføringen av ligningen i lignl. § 4-3. Ordlyden i bestemmelsen er svært vid og innebærer at alle typer opplysninger i og for seg kan være omfattet av opplysningsplikten såfremt de kan ha betydning for ligningen. Merknadene til bestemmelsen i lovens forarbeider¹³³ trekker imidlertid i retning av at en så vid forståelse ikke nødvendigvis har vært intensjonen. Eksempler som nevnes som «andre opplysninger» her er «opplysninger om personalia, forsørgelsesbyrde m.v.». Samtidig er det et visst behov for at slike opplysninger om transaksjonsrekker og eierforhold gis. Det er kanskje hensiktsmessig å kalle dette «andre opplysninger» etter § 4-3 sett i sammenheng med § 4-1.

7.3.2 Opplysningsplikt om andre skattyteres forhold, den videre transaksjonsrekken og annen relevant informasjon for vurderingen av om omgåelsesnormen kan anvendes

Det sentrale i vurderingen av om omgåelsesnormen skal benyttes er ikke alene skattyters motivasjon og opplysninger om denne. Hvorvidt skattyters motivasjon for en valgt løsnings er omfattet av opplysningsplikten, vil bli drøftet i 7.3.3. Temaet her er opplysningsplikten for øvrige opplysninger som er relevante for anvendelsen av omgåelsesnormen.

Jeg mener det er rettslig grunnlag for å hevde at det må gis informasjon om selve transaksjonsrekken der skattyter er en del av et interessefellesskap og disposisjonen fremstår som et ledd i en samlet plan. Det er her ikke tilstrekkelig kun å opplyse om at skattyter, for eksempel, har solgt aksjer. Det må i disse tilfellene også opplyses om at kjøper har solgt aksjene videre og gjerne også til hvem aksjene er solgt. Bakgrunnen for dette er at det først er når en transaksjonsrekke med bakgrunn i skatteplanlegging ses i sin helhet at man kan vurdere alle virkningene.

¹³³ Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 78.

Det må imidlertid være relativt klart at disposisjonen er et ledd i en samlet plan mellom nærstående skattytere. Således mener jeg tingrettens dom i Utv. 2010 s. 955¹³⁴ ikke kan anses som et uttrykk for gjeldende rett. For det første kan ikke et samboerskap likestilles med et konsernforhold, selv om en samboer vil regnes som «nærstående». Skattyter har ikke kontroll over sin samboer på samme måte som over et heleid datterselskap. For det andre, hvordan kunne skattyter her forutse at prisen på aksjene skulle synke etter overdragelsen? Jeg mener informasjon om samboerens salg av aksjene ikke er opplysninger skattyter objektivt sett «burde ha gitt», når det var såpass uklart om dette faktisk var et ledd i skatteplanlegging.

Disse spørsmålene har kanskje spesielt praktisk betydning i saker om såkalt «treaty shopping». «Treaty shopping» er en form for skatteplanlegging hvor en eller flere skatteavtaler brukes slik at det betales lite eller ingen skatt overhodet. Dette kan illustreres med et eksempel¹³⁵:

En betaling fra stat A til B vil utløse kildeskatt i stat A, mens en betaling fra stat A via stat C til stat B ikke vil utløse kildeskatt, hverken i stat A (på grunn av skatteavtale med stat C) eller i stat C (enten på grunn av intern rett eller skatteavtale med stat B). Ingen av statene i et slikt transaksjonsmønster behøver å være skatteparadis.

Skattyter benytter her skatteavtalenes regler for å unngå dobbeltbeskatning i samspill med nasjonale rettsregler. Når betalingsstrømmen beveger seg ut av landet, blir den vanskeligere å følge for skattemyndighetene, og det blir desto mer problematisk å fastslå om en har å gjøre med et tilfelle som rammes av omgåelsesnormen. Her har skattyter kanskje en særskilt oppfordring til å gi opplysninger om for eksempel hvilke utenlandske selskaper betalingsstrømmen går gjennom. I så fall går opplysningsplikten lenger i internasjonale

¹³⁴ Se 7.2.3.1.

¹³⁵ Eksempelet er hentet fra Zimmer (2012) s. 227.

forhold enn i nasjonale. På den annen side vil skattyter i disse tilfellene være i et interessefellesskap hvor disposisjonen er et ledd i et samlet plan – og det er i slike tilfeller gode grunner til å la opplysningsplikten omfatte hvilke selskaper som er et ledd i transaksjonsrekken også når alle disse er norske.

Den regelen som jeg mener kan og bør utledes fra reelle hensyn og den sparsomme praksisen som foreligger kan altså sammenfattes slik: Den skattyter som innretter seg etter skattereglene på en slik måte at omgåelsesnormen kan tenkes aktuell, plikter å opplyse om forhold som formelt sett gjelder andre skattytere. Med dette menes spesielt opplysninger om forholdet mellom skattyterne (eierskap og lignende) og opplysninger om den videre transaksjonsrekken (om aksjer er solgt videre til et annet selskap igjen, slik tilfellet var i Utv. 2003 s. 281, eller om aksjer er solgt videre etter kort tid, som i Utv. 2010 s. 955). Uten slike opplysninger vil ikke skattemyndighetene få et fullstendig bilde av transaksjonen. Det er da naturlig å tale om «ufullstendige opplysninger». Det bør likevel være en grense for hvor langt ut i kjeden av transaksjoner opplysningsplikten strekker seg: En naturlig avgrensning kan være at opplysningene kan ha betydning for omgåelsesspørsmålet.

7.3.3 Opplysningsplikt om motivasjonen for en disposisjon

7.3.3.1 Opplysningsplikt om skattyters motivasjon.

Skattyters motivasjon for en valgt løsning er et faktisk forhold som har betydning for anvendelsen av omgåelsesnormen. I utgangspunktet skulle en dermed tro at skattyters motivasjon er et opplysningspliktig forhold.¹³⁶ En slik løsning reiser likevel visse betenkeligheter, uavhengig av om saken gjelder endring av ligning, tilleggsskatt eller straff. I tillegg kan det settes spørsmålsteget ved om dette er en opplysningssvikt det er ønskelig og nødvendig å sanksjonere med tilleggsskatt eller straff.

¹³⁶ For skillet mellom faktiske og rettslige opplysninger, se pkt. 3.4.1.

Problemet med skattyters motivasjon som faktisk opplysning er at den aldri kan bevises direkte, men kun ved å se på hva ytre forhold kan fortelle om hva som kan tenkes å ha vært motivasjonen. Hva som var motivasjonen vet bare skattyter selv, hvilket i og for seg kan tale for at forholdet bør være underlagt opplysningsplikt. Dette kommer kanskje spesielt på spissen på bakgrunn av den subjektive tolkningen av grunnvilkåret som Høyesterett har lagt til grunn.¹³⁷ Nå er ikke dette i seg selv til hinder for at motivasjonen er opplysningspliktig – vi straffer for forsettlig forbrytelser selv om bare lovovertrederen kan si med 100 % sikkerhet at dette stemmer. Spørsmålet er vel mer om en slik løsning er ønskelig og hensiktsmessig.

Ingen av rettsavgjørelsene uttaler eksplisitt at skattyters motivasjon for en transaksjon er et moment ved vurderingen av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. I Utv. 2010 s. 955 mente retten at skattyter skulle ha opplyst om kjøpers videresalg av aksjene. I Ortofon-saken var det sentrale at det overhodet ikke var opplyst om det tette båndet mellom kjøper og selger. Heller ikke i Dyvi-saken var skattyters motivasjon trukket inn som et moment. At skattyters motivasjon ikke har vært nevnt i sakene, kan skyldes at det ikke var nødvendig. Det er likevel noe påfallende, all den tid skattyters motivasjon er en opplysning som er relevant for vurderingen av omgåelsesspørsmålet, at temaet overhodet ikke er nevnt i noen av avgjørelsene.

Utgangspunktet for vurderingen av om skattyters motivasjon er opplysningspliktig informasjon, er Loffland-standard. Er skattyters motivasjon for en valgt løsning en opplysning skattyter burde gi? Eller vil andre opplysninger gi ligningsmyndighetene tilstrekkelig informasjon til å ta opp spørsmålet om gjennomskjæring? Dette kan presiseres ytterligere: Er skattyters motivasjon ved disposisjonen en vurdering skattyter burde gi for at skattemyndighetene raskt og enkelt skal kunne klarlegge hans skatteplikt? Eller er det de ytre konstaterbare omstendigheter om eierforhold, videre transaksjoner, som er de

¹³⁷ I Rt. 2006 s. 1232 avviser Høyesterett at formålet med disposisjonen må tolkes objektivt: «avgjørende [er] hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på.» (avsnitt 51).

opplysninger skattyter burde ha gitt? Ved bruk av omgåelsesnormen må skattemyndighetene nettopp ved hjelp av ytre konstaterbare fakta komme til at skattyters vesentlige motivasjon for disposisjonen har vært å spare skatt. Dette fordi skattyters uttalelser om sin motivasjon ikke «uten videre skal legges til grunn»¹³⁸, i alle fall ikke der skattyter sier disposisjonen ikke var skattemessig motivert. Opplysningen om skattyters motivasjon er således en relevant, men ikke tilstrekkelig eller nødvendig opplysning for å fastlegge om grunnvilkåret i omgåelsesnormen er oppfylt.

I praksis vil også skattyters opplysninger om motivasjonen nesten alltid måtte etterprøves ved anvendelse av omgåelsesnormen, da skattyter i de aller fleste tilfeller vil hevde at en disposisjon også har andre sider enn den rent skatterettslige. Utslaget av en slik regel kan dermed tenkes å bli at skattyter for å oppfylle sin opplysningsplikt angir alle de ulike motivasjonsfaktorene for disposisjonen som vedlegg til selvangivelsen. Så kan en spørre seg hvor stor betydning ette får for ligningsmyndighetene i deres arbeid. Satt på spissen: Hvis alle skattytere som driver med skatteplanlegging, sier at ett av momentene som talte for en valgt løsning var å spare skatt, må en likevel se på andre faktorer for å vurdere i hvilke tilfeller gjennomskjæring kan skje.

Rettskildegrunnlaget gir ikke sikkert grunnlag for å konkludere i den ene eller den andre retningen. Som avsnittet ovenfor antyder, mener jeg at en ikke bør betegne manglende informasjon om skattyters motivasjon som «ufullstendige opplysninger». Skattyter vil i ytterste konsekvens av en slik regel risikere å ha gitt «uriktige opplysninger» hvis han opplyser om at disposisjonen *ikke* er skattemessig motivert, mens ligningsmyndighetene mener den er det. I så fall vil skattyter kunne befinne seg i en situasjon hvor han uansett ender opp med å gi «uriktige eller ufullstendige opplysninger».

En plikt til å opplyse om motivasjonen bak en disposisjon er særlig problematisk der skattyter ikke er en fysisk person. Er det styrets, generalforsamlingen eller daglig leder sin

¹³⁸ Rt. 2006 s. 1232, avsnitt 51.

motivasjon det må opplyses om? Eller må alle som har tatt del i beslutningsprosessen informere ligningsmyndighetene om sin motivasjon? Skal det gå ut over skattyter dersom en av disse lyver? Tatt på ordet vil en plikt til å opplyse om motivasjonen bak skattyters disposisjoner gjøre opplysningsplikten svært vidtgående, og vanskelig å avgrense. Skal skattyter anses for å gi «uriktige opplysninger» fordi det ikke er opplyst om motivasjonen, selv om han har gitt alle tilgjengelige objektive opplysninger som er nødvendig for å ta stilling til spørsmålet? Hvordan skal spørsmålet vurderes der skattemotivet bare er ett av flere motiver? Hvis alle disse opplysningene kreves, sikrer myndighetene seg en betydelig større mengde informasjon som må gjennomgås hvert år. Hvis skattyter skal være sikker på å unngå tilleggsskatt må han ikke bare gi opplysninger om ytre konstaterbare fakta, men også om motivasjon hos seg selv og eventuelle andre beslutningstagere.

Samtidig er en så vidtgående opplysningsplikt neppe nødvendig for å gjennomføre korrekt ligning: Ligningsmyndighetene vil gjennomgående ha fått «tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål»¹³⁹ når det er gitt opplysninger om transaksjonsrekken og eventuelle interessefellesskap.¹⁴⁰ Sammenholdt med de konsekvenser det vil ha for skattyters mulighet til å forutse hvordan opplysningsplikten skal oppfylles, mener jeg dette klart taler for at skattyters motivasjon ikke er opplysningspliktig informasjon.

7.3.3.2 Opplysningsplikt om andre skattyteres motivasjon

I tingrettsdommen inntatt i Utv. 2008 s. 1259 ble det trukket frem at kjøpers motivasjon for kjøp av aksjene bør opplyses i selskapets selvangivelse. Skattyter var selskapet X AS, som hadde et fremførbart underskudd av en betydelig størrelse. X AS ble kjøpt opp av B Holding og ble med dette en del av et større konsern. X AS fikk gjennom reglene om konsernbidrag tilført en betydelig andel midler fra søsterselskaper. Spørsmålet var om det fremførbare underskuddet skulle avskjæres etter omgåelsesregelen i sktl. § 14-90, om

¹³⁹ Rt. 1992 s. 1588 (Loffland), s. 1593.

¹⁴⁰ Se Banoun (2014) s. 49.

endring av ligning etter utløpet av toårsfristen, og om ileggelse av tilleggsskatt. Et moment som ble trukket frem ved vurderingen av om det var gitt ufullstendige opplysninger var at det ikke var opplyst om B Holdings motivasjon for å kjøpe X AS. Dette til tross for at saken gjaldt ligning av X AS, ikke B Holding.

Kjøpers motivasjon er et faktisk forhold som kan få betydning for den skatterettslige vurdering. Utgangspunktet for vurderingen er også her Loffland-standarden: Er kjøpers motivasjon for kjøp fra skattyter en opplysnings som skattyter etter en objektiv vurdering burde ha gitt?

I utgangspunktet må svaret på dette være nei. Dette må i alle fall gjelde der kjøper og selger ikke er kontrollert av samme juridiske person. Motivasjon hos kjøper er en opplysning om en annen skattyters «indre tanker». En opplysning som for det første kan vise seg vanskelig å skaffe, og som det for det andre kan være vanskelig å kontrollere riktigheten av. På den annen side vil det være kjøperen som eier selskapet på selvangivelsestidspunktet, og de som handler på vegne av selskapet vil derfor gjerne kjenne godt til kjøpers forhold. Det er klart at en slik opplysning kan være viktig for i det hele tatt å bedømme om omgåelsesreglene skal benyttes. Saken i Utv. 2008 s. 1259 er illustrerende. Det følger videre av rettspraksis at opplysninger om andre skattyteres forhold ikke er utelukket fra opplysningsplikt av denne grunn, dersom de er nødvendige for å fastsette skattyters opplysningsplikt.¹⁴¹

De andre tilfellene som har vært oppe i praksis skiller seg imidlertid fra spørsmålet om andre skattyteres motivasjon ved at sakene gjaldt fullt ut ytre konstaterbare forhold, som for eksempel om eierskap og videresalg. Opplysninger om andre skattyteres motivasjon i en transaksjonsrekke der skattyter er involvert, bør på denne bakgrunn holdes utenfor opplysningsplikten. Dette er ikke et forhold som skattyter kan forutsettes å ha eller få kunnskap om. Videre betyr det at skattyter i praksis vil være prisgitt at den informasjon

¹⁴¹ Se pkt. 3.4.2 og Utv. 2010 s. 955.

kjøper gir om motivasjonen faktisk er korrekt: Kjøper vil i de færreste tilfellene opplyse om skattemotivasjonen, og vil i alle fall fremheve også andre sider ved transaksjonen som motivasjon. Klart, en motivasjon kan til en viss grad konstateres ved å se på ytre omstendigheter, slik domstolene gjør ved bruk av omgåelsesnormen. Men skal en slik vurdering legges på skattyter? Hva hvis skattyter ikke vurderer dette på samme måte som ligningsmyndighetene? Da har han jo gitt en «uriktig» opplysning, og summa summarum sitter skattyter i nettet nesten uansett hvor «lojalt» han forsøker å oppfylle sin opplysningsplikt. Når skattyters egen motivasjon bør holdes utenfor opplysningsplikten, bør i alle fall andre skattyteres motivasjon holdes utenfor – dette er informasjon det er enda vanskeligere å fremskaffe og dokumentere enn egen motivasjon.

Så langt er det kun denne ene tingrettsdommen som bruker kjøpers motivasjon som et moment ved vurderingen av om det er gitt «ufullstendige opplysninger». Momentet var ikke nødvendigvis avgjørende for resultatet: Skattyter hadde levert en «naken» selvangivelse hvor det ikke var opplyst om viktige endringer på eiersiden, og spørsmålet om det var adgang til å utnytte underskuddet på den aktuelle måten var svært tvilsomt. Videre var det snakk om en betydelig skattebesparelse, noe som etter Elf-dommen skjerper opplysningsplikten ytterligere. Tingretten kunne antagelig holdt seg til dette uten å trekke inn kjøpers motivasjon. Videre er det ikke utelukket at opplysningsplikten vil være noe annerledes ved anvendelsen av sktl § 14-90 enn ved omgåelsesnormen, da bestemmelsen knytter rettsvirkninger for selskapet direkte til aksjonærens motivasjon. Dersom skattyter ellers gir all relevant informasjon om transaksjonen, bør opplysningsplikten anses for å være oppfylt, selv om aksjekjøpers motivasjon ikke nevnes.

7.3.4 Opplysningsplikt om forhold ved disposisjonen etter reklassifiseringen

Det neste spørsmålet gjelder ikke opplysninger som er nødvendige for å avgjøre om gjennomskjæring kan foretas, men opplysninger som er nødvendige for å bedømme forholdet skatterettslig etter reklassifiseringen. Altså, hvorvidt skattyter har plikt til å opplyse om andre privatrettslige forhold enn det skattyter har lagt opp til: Dersom skattyter

selger aksjer, er han da pliktig til å opplyse om forhold som bare er relevant dersom disposisjonen anses som aksjeutbytte etter reklassifisering på bakgrunn av omgåelsesnormen?

Rettskildematerialet for å svare på dette spørsmålet er også her sparsomt. De få rettsavgjørelsene vi har hvor omgåelse og «uriktige eller ufullstendige opplysninger» har vært tema, har ikke tatt opp spørsmålet. Det er også lite å hente i lovtekstene og deres forarbeider.

En mulighet kan være en mer analogisk løsning av spørsmålet. Skattyters opplysningsplikt er i utgangspunktet ikke påvirket av skattyters forståelse av skattereglene. Tror skattyter, i et tilfelle hvor anvendelse av omgåelsesnormen ikke er aktuelt, at inntekten er skattefri og unnlater å opplyse om den, har han gitt «ufullstendige opplysninger» om den viser seg likevel å være skattepliktig. Dersom skattyter tror en utbetaling fra et selskap er lån, mens ligningsmyndighetene (og eventuelt domstolene) anser den for å være aksjeutbytte, er det gitt ufullstendige opplysninger dersom ikke alle relevante opplysninger relatert til aksjeutbyttet er gitt.¹⁴² Det som skiller disse tilfellene fra omgåelsestilfellene, er at det i omgåelsestilfellene ikke er tale om en villfarelse om transaksjonens privatrettslige karakter. Utbetalingen fra aksjeselskapet *er* et lån i privatrettslig forstand. Men på bakgrunn av forholdets art (skatteplanlegging som vil stride mot skattereglernes formål) skjærer skattemyndighetene gjennom forholdet og reklassifiserer det i forhold til *skattereglene*.

Selv om skattytere som velger løsninger som aktualiserer spørsmålet om omgåelse beveger seg helt på grensen av den akseptable skatteplanlegging, kan en gjennomskjæring være vanskelig å forutse. Det kan også være vanskelig å forutse på *hvilken måte* skattemyndighetene ønsker å reklassifisere forholdet. Dette kan kanskje knyttes an til når fristen for å gi opplysninger utløper.¹⁴³ Etter svensk rett omfatter opplysningsplikten ikke

¹⁴² Se nærmere om faktiske og rettslige opplysninger i pkt. 3.4.1.

¹⁴³ Se om dette i pkt. 3.4.6.

omstendigheter som inntreffer etter selvangivelsesfristen.¹⁴⁴ De samme hensyn som ligger bak den svenske regelen, kan tilsi at en reklassifisering etter omgåelsesnormen som finner sted etter utløpet av selvangivelsesfristen, ikke kan ha betydning for skattyters opplysningsplikt. Skattyter har få forutsetninger for å gi opplysninger om ting som inntreffer etter at fristen for å gi opplysninger er utløpt. En opplysningsplikt om slike forhold ville derfor være svært streng.

Det er dessuten ikke sikkert at det er et praktisk behov for å strekke opplysningsplikten så langt. Opplysninger som bare er relevante for forholdet etter reklassifiseringen må selvfølgelig gis til myndighetene før eller siden, hvis gjennomskjæringen står seg. Dette fordi det er det reklassifiserte forhold som skal legges til grunn for ligningen, og myndighetene må ha tilstrekkelige opplysninger om det for å fastsette korrekt ligning. Men er det ikke tilstrekkelig om skattyter gir denne informasjonen når myndighetene varsler om at de vurderer å anvende omgåelsesnormen? Før dette tidspunktet har ikke skattyter noen forutsetning for å vite at det skal gis opplysninger om et annet privatrettslig forhold enn det som gjelder i andre relasjoner. Det er i svensk rett lagt til grunn at opplysningsplikten omfatter opplysninger om forholdet etter reklassifiseringen, men dette er sterkt kritisert.¹⁴⁵

7.3.5 Konklusjon

Formålet med dette avsnittet er kun å oppsummere det jeg har kommet til i de andre avsnittene i 7.3, og for en nærmere begrunnelse for konklusjonen vises det til de tidligere avsnitt. Rettskildematerialet er, som vi har sett, gjennomgående relativt spinkelt; de konklusjoner som trekkes er basert på underrettspraksis og ulike reelle hensyn, og må som følge av dette være ganske forsiktige.

¹⁴⁴ Almgren (2006) s. 52.

¹⁴⁵ Se 7.4.

For å gi riktige og fullstendige opplysninger i omgåelsestilfellene må skattyter gi opplysninger om andre skattyteres forhold når dette er et ledd i en samlet plan. Eksempler på slik informasjon er videresalg og eierforhold. Opplysningsplikten omfatter derimot ikke informasjon om hvilke motiver som ligger bak en valgt handlemåte, men omfatter de objektive omstendigheter som er relevante for å ta standpunkt til motivet. Opplysningsplikten omfatter heller ikke informasjon om forhold som kun er relevante dersom gjennomskjæring godtas.

7.4 Kritiske svensker

Sverige har en egen lov mot «skatteflykt», lag (1995:575). Vilkårene for anvendelsen av reglene i skatteflyktslagen er ikke identiske med den norske omgåelsesnormen, men det er klare likheter: Skattyter må medvirke til en rettshandling som er en del av en plan som medfører en vesentlig skattefordel for skattyter, skattefordelen må antas å utgjøre hovedgrunnen til handlingen, og en fastholdelse ville stride mot skattereglenes formål. Hva da om det ilegges «skattetilllegg» ved anvendelse av skatteflyktslagen? Det ble gjort av Regeringsrätten i sak nr. 3810-09 og 3820-09(10. juni 2010), men problemstillingen har vært debattert i svensk juridisk teori også før dette.

Fakta i saken var som følger: A tegnet kapitalforsikring i et selskap på Bermuda. Dette selskapet erverver aksjer i et Luxembourg-basert selskap, som igjen hadde fått aksjene fra selskapet X, også med sete i Luxembourg. X stifter og eier alle aksjene i selskapet Y, hvor A er eneste styremedlem og arbeidstaker. Etter stiftelsen av Y selger X alle aksjene til et eksternt selskap. Etter gjeldende regler i Luxembourg blir selskapet ikke skattlagt for gevinsten ved salget. Rett før overdragelsen av aksjene i X, hadde selskapets virksomhet i sin helhet blitt overdratt til et svensk selskap hvor A var eneeier. Spørsmålet i saken var om A skulle inntektsbeskattes for gevinsten ved salget av aksjene i X.

Det interessante for oss er ikke denne saken alene, og jeg vil derfor ikke gå nærmere inn på den, men kritikken som er rettet mot at skattetilllegg ilegges i slike saker. De tilfellene vi

her har for øye, er hvor skattemyndighetene omklassifiserer en disposisjon, slik at de gitte opplysninger nesten automatisk fremstår som «oriktiga» som følge av dette – enten ved at de er ufullstendige med hensyn til den «nye» rettslige bedømmelsen (altså mitt eksempel 3 ovenfor), eller ved at de er feilaktige fordi de ikke avspeiler en transaksjons reelle innhold.¹⁴⁶ Vi ser at konsekvensene er relativt like som ved anvendelsen av den norske omgåelsesnormen. Spørsmålet har ikke vært mye debattert i Norge, og det kan derfor være nyttig å se hvilke innvendinger som rettes mot en praksis som er relativt lik vår egen.

Det fremheves at det fra skattyters perspektiv er vanskelig å svare på en slik påstand om opplysningssvikt: Skattyter selv har jo en bestemt oppfatning av hvordan rettshandlingen eller transaksjonen skal bedømmes, og oppfyller sin opplysningsplikt ut fra denne. Videre kan det være vanskelig å forutse om, og i tilfelle på hvilken måte, en slik rettslig omklassifisering kommer til å skje. Det vil da være tilnærmet umulig å kunne «gardere» seg ved å gi tilstrekkelige opplysninger også etter alternative forståelser.¹⁴⁷ For å oppfylle sin opplysningsplikt må skattyter altså gi tilstrekkelige opplysninger ikke bare for å gjennomføre korrekt ligning etter hans egen forståelse, men også de nødvendige opplysninger for å gjøre en annen rettslig vurdering dersom transaksjonens formelle og reelle innhold ikke sammenfaller. Skattyter kan selvsagt konsultere en ekspert, men har heller ikke her noen garanti for at SKV eller domstolene vil bedømme spørsmålet på samme måte. En så omfattende opplysningsplikt kritiseres for å være lite rimelig. På den annen side kan det argumenteres for at den profesjonelle skattyter som legger opp til komplisert skatteplanlegging burde innse at dette er et forhold som kan blir gått etter i sømmene og settes spørsmålstegn ved.¹⁴⁸

¹⁴⁶ Almendal (2010) s. 649.

¹⁴⁷ Almendal (2010) s. 649 og Hultqvist (2008) s.149. Hultqvist sin artikkel er skrevet før dommen, og er derfor ikke en kritikk av denne, men av en slik løsning som retten kom til i dommen.

¹⁴⁸ Almgren (2010) s. 654 og Hultqvist (2008) s. 149.

En annen sentral innvending mot å karakterisere disse tilfellene som «oriktig oppgift» er at en slik påstand etter svensk rett også kan innebære en påstand om en handling som medfører straffansvar. Det fremheves på denne bakgrunn at det av hensyn til rettssikkerheten er helt sentralt at SKV og domstolene unngår bruk av vage formuleringer ved tolkningen av opplysningsplikten, slik at skattyter har en reell mulighet til å verne seg mot strafferettslige sanksjoner.¹⁴⁹

8 Vilkåret at opplysningssvikten «kan føre til» skattemessige fordeler

8.1 Innledning

Det er i lignl. §§ 9-6 nr. 3 litra a, 10-2 nr. 1 og 12-1 nr. 1 litra a, ulike krav til skattyters subjektive forhold, bevisets styrke og at opplysningssvikten muliggjør en skattefordel. I dette kapittelet vil jeg ta for meg sistnevnte. Selv om dette vilkåret ikke har betydning for fastleggingen av hva som er en «uriktig» eller «ufullstendig» opplysning, kan det i høyeste grad være relevant for utfallet i den enkelte sak.

Til tross for at det ikke er uvanlig at skattyter påberoper manglende skattefordel som grunnlag for frifinnelse, har vi få avgjørelser som går nærmere inn på hva som ligger i vilkåret. Det er på det rene at verken lovens ordlyd («kan føre til»), forarbeider eller rettspraksis stiller opp et krav om at opplysningene må være *avgjørende* for skattespørsmålet, men vi har ingen definert grense mellom når en opplysningssvikt kan medføre en skattefordel og ikke.

¹⁴⁹ Almgren (2010) s. 655.

8.2 Endring av ligning

Det er etter ordlyden i § 9-6 nr. 3 litra a, ikke et krav at opplysningen har eller kan føre til en skattefordel. Betyr dette at en «uriktig» eller «ufullstendig» opplysning om ett forhold gir grunnlag for endring om et helt annet forhold etter utløpet av toårsfristen?

Spørsmålet var oppe for Høyesterett i Rt. 2006 s. 404. Endringsvedtaket gjaldt omfanget av skatteplikten til et dansk selskap med fast driftssted i Norge. Det var gitt «uriktige» opplysninger ved at det var oppgitt feil tall for selskapets totale kostnader. Det var videre gitt «ufullstendige» opplysninger om selskapets indirekte kostnader.

Høyesterett kom derimot til at det ikke var gitt «ufullstendige» opplysninger for vurderingen av spørsmålet om inntekten av tre vareleveranser skulle beskattes i Norge, som var ett av de materielle spørsmål i saken. Høyesterett måtte derfor ta stilling til om det er tilstrekkelig for endringsadgangen at det er gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» om andre punkter i selvangivelsen.

Høyesterett så først på ordlyden i lignl. § 9-6 nr. 1, sammenholdt med nr. 2 og 3, og konkluderte med at det etter denne ikke er et krav om sammenheng mellom feilen og ligningsresultatet. Høyesterett viser deretter til innføringen av toårsfristen ved Stortingsbehandlingen, og uttaler at det likevel bør foretas en konkret vurdering, hvor man må se hen til «skattyters lojalitet», «feilens art» og «sammenhengen mellom feilen og det spørsmålet i ligningen det er aktuelt å rette».¹⁵⁰

I denne saken ble endringsadgang ansett for å foreligge fordi det forelå flere feil innenfor samme sakskompleks. Endringsadgang forelå derfor også for punkter innen sakskomplekset hvor det ikke var gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger». «Samme sakskompleks» innebar i denne saken at alle feilene gjaldt allokering av inntekter og

¹⁵⁰ Avsnitt 55 i dommen.

utgifter til en utenlandsk filial i Norge under utførelsen av ett og samme prosjekt; et meieriprosjekt i Sogn og Fjordane. Videre ble det lagt vekt på at selvangivelsen var summarisk, at myndighetene måtte stille flere spørsmål underveis, og at det først fremkom under bokettersynet at det var foretatt store summeringsfeil. Høyesterett fant det på denne bakgrunn «ikke tvilsomt» at endringsadgang også måtte foreligge for det punkt hvor det ikke var gitt «uriktige» eller «ufullstendige» opplysninger.

Dommen er lagt til grunn i Lignings-ABC, som oppsummerer rettstilstanden slik:

«For at det skal anses å være gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger må det være en viss sammenheng mellom de uriktige eller ufullstendige opplysningene og den post som det er aktuelt å endre.»¹⁵¹

Fra Høyesteretts dom i Rt. 2006 s. 404 kan en utlede to vilkår for at endringsadgang skal foreligge også for en post som ikke blir direkte påvirket av opplysningssvikten: For det første må den post det er aktuelt å endre ha en viss sammenheng med opplysningssvikten. For det andre må det foretas en konkret vurdering av om skattyters handlemåte har vært så «aktsom» og «lojal» at han hører til den gruppe skattytere Stortinget mente å beskytte ved innføringen av toårsfristen.

8.3 Tilleggsskatt og straff

8.3.1 Generelt om vilkåret

For ileggelse av tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 nr. 1 er det et vilkår at opplysningssvikten «har ført til eller kunne ha ført til» skatte- eller avgiftsmessige fordeler. I straffebestemmelsen i § 12-1 nr. 1 litra a er kravet at opplysningssvikten «kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler». Etter ordlyden i lignl. §§ 10-2 nr. 1 og 12-1 nr. 1 litra a, er det altså ikke et krav om at det faktisk er oppnådd en skattefordel, det er tilstrekkelig

¹⁵¹ Lignings-ABC 2013, pkt. 4.3.

at en slik fordel «kan» oppnås. Skattyter som ikke har oppfylt sin opplysningsplikt kan altså ikke reddes av en årvåken saksbehandler.

I forbindelse med utarbeidelsen av nye regler om tilleggsskatt i 2009, uttalte departementet at det ikke er grunn til å ilegge tilleggsskatt «dersom resultatet av ligningen ville blitt det samme uavhengig av skattyters opplysningssvikt».¹⁵² Et eksempel på dette kan være de tilfeller hvor det er så åpenbart at en opplysning er uriktig at det ikke engang kan anses som en mulighet for at skattemyndighetene ved en normal gjennomgang ikke vil unngå å oppdage feilen. I praksis vil dette sannsynligvis gjelde de svært få tilfeller som ligger tett opp til unntaket for åpenbare regne- og skrivefeil i lignl. § 10-3, og akkurat faller utenfor unntaksbestemmelsen. Et annet eksempel er om den uriktige opplysningen overhodet ikke er relevant for ligningen.¹⁵³ Videre medfører vilkåret at skattyter ikke kan ilegges tilleggsskatt eller straff dersom den uriktige eller ufullstendige opplysning medfører at skattyter betaler *for mye* skatt.

8.3.2 Kan en «uriktig» eller «ufullstendig» opplysning medføre en skattefordel når skattyter får medhold i det materielle skatterettslige spørsmål?

I mange saker hvor det er aktuelt å ilegge tilleggsskatt eller straff for avgivelse av «uriktige eller ufullstendige opplysninger», vil det være tvist mellom skattyter og myndighetene om hvordan den materielle skatteretten skal forstås. Som påpekt tidligere vil det sentrale for oppfyllelsen av opplysningsplikten være om skattyter har gitt tilstrekkelig informasjon til at myndighetene kan avgjøre det materielle spørsmål. Problemstillingen i det følgende er de tilfeller hvor skattyter har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger», men får medhold i sin forståelse av den materielle skatterett: Kan opplysningsplikten her medføre skatte- eller avgiftsmessige fordeler?

¹⁵² Oppfølging av skatteunndragelsesutvalgets utredning i NOU 2003:7 i Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 41.

¹⁵³ Dette omfatter ikke tilfeller hvor opplysningssvikten ikke får betydning fordi skattyter får medhold i det materielle spørsmål. Disse tilfellene vil bli særskilt drøftet nedenfor.

Spørsmålet er mest debattert for tolkningen av lignl. § 12-1 nr. 1 litra a, men er aktuelt også for § 10-2 nr. 1. Tilleggsskatten skal imidlertid beregnes ut fra den skatt som kunne vært unndratt, og dette kan farge tolkningen av vilkåret i § 10-2 nr. 1.

Ordlyden i de to bestemmelsene setter, som nevnt, ikke annen begrensning enn at det må foreligge en mulighet for en skatte- eller avgiftsfordel. Hvis skattyter gir «uriktige eller ufullstendige opplysninger» som ikke har betydning når skattyters forståelse av den materielle skatterett legges til grunn, kan det likevel foreligge en mulighet for skattefordel også når skattyter får medhold? En synsmåte er at hvis det materielle skattespørsmålet kan karakteriseres som tvilsomt, er det ikke sikkert at skattyter vil få medhold i sin påstand. På tidspunktet for avgivelsen av opplysningene kan en derfor si at opplysningssvikten «kan» medføre en skattefordel.

Det er lite rettspraksis som kan gi veiledning for tolkningen. Problemstillingen ble berørt av dommer Skoghøy i Høyesteretts kjennelse inntatt i Rt. 1999 s. 223. Skoghøy var enig med førstvoterende som talsmann for flertallet, men ønsket å presisere at ved tolkningen av § 12-1 nr. 1, også etter lovendringen, kan opplysningsplikten etter hans mening «ikke (...) løsrives fra hva som er riktig beskatning». Etter hans syn fremgår det av lignl. § 4-1 at opplysningsplikten er begrenset til opplysninger som er «nødvendige» for å gjennomføre korrekt ligning, og straffebestemmelsen må tolkes i lys av dette.

Skoghøy trekker deretter frem vilkåret om at opplysningssvikten kan føre til «fastsetting av for lav skatt eller avgift» eller «skatte- eller avgiftsmessige fordeler». Etter hans mening må bestemmelsen både før og etter endringen forstås slik at den stiller opp et krav om at opplysningssvikten gjelder forhold som er «relevante» ut fra en *riktig forståelse av den materielle skatterett*. Han har vanskelig for å «se at staten skal ha noen legitim interesse i -

under trussel om straff - å fremtvinge opplysninger som ikke er nødvendige for å gjennomføre en materielt riktig ligning». ¹⁵⁴ Flertallet motsatte seg ikke disse uttalelsene.

Forarbeidene gir ikke et klart svar på dette spørsmålet. Både departementet og flertallet i NOU 2003:7 påpeker at det ikke er ønskelig å sanksjonere en opplysningssvikt som ikke kan få betydning for ligningsresultatet ¹⁵⁵, men det er mindretallet i NOU 2003:7 vier den problemstillingen jeg har for øyet i dette avsnittet, mest oppmerksomhet. Jeg vil derfor først se på de momenter mindretallet i NOU 2003:7, Morten Eriksen, trekker frem til støtte for sin tolkning: At opplysningssvikten kan medføre skatte- eller avgiftsfordeler selv når skattyter får medhold i sin tolkning av den materielle skatterett.

En tolkning av «kan føre til» som innebærer opplysningssvikten knyttes sterkt sammen med ligningens sluttresultat, vil innebære at det materielle skatterettslige spørsmål blir et straffbarhetsvilkår. Morten Eriksen illustrerer i NOU 2003:7 problemene dette byr på med følgende eksempel:

«1. Skattyter leverer selvangivelse. Under etterfølgende kontroll kommer ligningsmyndighetene over nye opplysninger, og endrer ligningen. Det er på det rene at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, og at opplysningene klart er skatter relevante. Skattyter klager over ligningen, men får ikke medhold i sin skattepåstand. Han reiser sivil sak, taper i underrettene, men får medhold 3-2 i Høyesterett. Flertallets syn på materiell skatterett er per definisjon å anse som riktig forståelse av materiell skatterett, selv om spørsmålet har voldt betydelig tvil.» ¹⁵⁶

Som Eriksen påpeker, vil en forståelse av «kan føre til» som legger til grunn at resultatet i saken må fravike skattyters påstand om den materielle skatterett, medføre frifinnelse også av en skattyter som forsettlig gir «uriktige eller ufullstendige opplysninger». Om skattyter

¹⁵⁴ Kjennelsen s. 239.

¹⁵⁵ Ot.prp.nr.22 (2008-2009) s. 335, Ot.prp.nr.82 (2008-2009) s. 41, NOU 2003:7 pkt. 14.1.

¹⁵⁶ NOU 2003:7 pkt. 14.1.

derimot hadde tapt 3-2 i saken, kunne resultatet blitt straffansvar. Eriksen kan ikke se at skattyter i disse tilfellene har noen beskyttelsesverdig interesse i å gi «uriktige eller ufullstendige opplysninger» uten at dette skal ha konsekvenser. Eriksen mener det sentrale ved vurderingen må være om opplysningssvikten gjelder forhold som kan være *relevante* for forståelsen av den materielle skatterett, uavhengig av om skattyter får medhold i sin påstand.

Et moment som taler for en slik forståelse er at det kan være svært fordelaktig for ligningsmyndighetene å ha slike opplysninger også når skattyters forståelse legges til grunn. For eksempel: Skattyter gir ufullstendige opplysninger om omfanget av sin virksomhet, fordi han mener den må karakteriseres som hobby, og at inntekten dermed ikke er skattepliktig. Skattyter får medhold i dette, under skarp dissens. Ligningsmyndighetene trenger imidlertid opplysninger om omfanget av hobbyen før de kan vurdere om den er «inntekt vunnet ved arbeid» etter skattelovens bestemmelser. Det er likevel på det rene at disse ufullstendige opplysningene ikke faktisk kan ha ført til en skattefordel når skattyter får medhold i sin påstand. Dette gjelder selv om skattyter bevisst holder opplysningene tilbake, og vet at spørsmålet er tvilsomt. Får skattyter ikke medhold, er det på den annen side klart at opplysningssvikten kan medføre en skattefordel: Nemlig at inntekten ikke blir beskattet.

Eriksen har rett i at det kan være ønskelig å skille ut disse skattyterne som en egen gruppe. Samtidig er det vanskelig å stille opp et tilfredsstillende avgrensningskriterium både for når skattyters spørsmål er tilstrekkelig tvilsomt, og opplysningen tilstrekkelig relevant, for at det kan medføre en skattefordel. Eriksen synes å mene at et alternativ er å anse et spørsmål som tvilsomt om skattyter påklager ligningen, eller reiser sivil sak for domstolene. Et slikt kriterium vil imidlertid være avhengig av skattyters faktiske handlemåte, som igjen vil være et resultat av for eksempel økonomi- og risikovurderinger. Dermed vil ikke dette være et objektivt kriterium. Videre setter dette skattyter i en svært uheldig situasjon: Hvis han ikke klager, taper han og blir ilagt tilleggsskatt og straff. Klager han, og får medhold, får han likevel tilleggsskatt og straff.

Jeg mener dommer Skoghøys uttalelser¹⁵⁷ om at opplysningene må være «relevante» for det materielle spørsmål, ikke kan tolkes så vidt at dette skal være det eneste kriteriet for om opplysningssvikten kan medføre en skattefordel i disse tilfellene. Denne setningen må sees i sammenheng med Skoghøys tidligere uttalelse i avgjørelsen; skattyters opplysningsplikt kan ikke løsrives fra hva som er riktig beskatning. Sett i sammenheng trekker Skoghøys votum i retning av at en opplysningssvikt ikke kan medføre skatte- eller avgiftsmessige fordeler dersom skattyter får medhold i sin forståelse av den materielle skatterett.

Et annet moment som trekker i retning av at opplysningssvikten i disse tilfellene ikke kan medføre en skattefordel, er at det er ønskelig at vilkåret tolkes likt i §§ 10-2 nr. 1 og 12-1 nr. 1 litra a. Vilkåret om ”skattemessige fordeler” ble endret i § 10-2 nr. 1 nettopp for at bestemmelsene skulle samsvare.¹⁵⁸ Bestemmelsene om beregning av tilleggsskatt forutsetter at muligheten for en skatte- eller avgiftsfordel er såpass klar at man faktisk kan beregne en mulig unndratt skatt. Hvordan skal mulig skattefordel beregnes i disse tilfellene?

Flertallet i NOU 2003:7 tolker vilkåret i § 12-1 nr. 1 litra a som at det, i likhet med vilkåret i § 10-2 nr. 1, stiller opp et krav om *årsakssammenheng*. Det sies ikke noe mer om hva som ligger i dette. Fra erstatningsretten er det imidlertid et krav om at årsakssammenhengen må være adekvat, hvilket vil si at sammenhengen ikke må være for fjerntliggende for at vilkåret skal være oppfylt.

Videre mener utvalgets flertall at det ikke er behov for å straffe en skattyter hvis opplysningssvikt ikke kunne hatt betydning for ligningsresultatet: «Det gjelder enten opplysningssvikten går i skattyters favør eller ufavør, og også om skattyter forsettlig gir feilaktige opplysninger som han ut fra sin oppfatning av skattereglene tror vil føre til lavere

¹⁵⁷ I Rt. 1999 s. 223.

¹⁵⁸ Ot.prp.nr.82(2008-2009) s. 41.

skatt, men som ut fra en korrekt rettsoppfatning viser seg å være uten betydning.»¹⁵⁹ Hvis opplysningssvikten ikke har betydning når skattyter får medhold i sin rettsoppfatning, kan den ikke føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Altså har skattyters oppfatning ikke betydning for spørsmålet om «årsakssammenheng». Svaret på om en opplysning kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler får man altså ikke før det materielle spørsmål er endelig avgjort.

Departementet så, på bakgrunn av arbeidet med strl. 2005, ikke grunn til å vurdere innholdet av straffebestemmelsen ved oppfølgingen av Tilleggsskattutvalgets utredning. Departementet mente det ville være bedre å vurdere dette når det blir klart hvordan ligningslovens nye straffebestemmelser skal se ut.

Det synspunkt som flertallet i NOU 2003:7 la til grunn, er tilsynelatende også lagt til grunn av departementet i arbeidet med den nye bestemmelsen om skattesvik som er tatt inn i straffeloven av 2005 § 378. Bestemmelsen lyder:

«Med bot eller fengsel inntil 2 år straffes den som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til en offentlig myndighet, eller unnlater å gi pliktig opplysning, når han forstår eller bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler.»

Departementet formulerer seg nesten identisk med Tilleggsskattutvalgets flertall: Det er ikke tungtveiende hensyn som tilser at skattyter bør straffes når opplysningssvikten ikke kan ha hatt «betydning for ligningsresultatet». Videre poengterer departementet at en sådan opplysningssvikt kan rammes av lignl. § 12-1 litra d om vesentlig overtredelse av bestemmelser i ligningsloven.¹⁶⁰ Således er ikke straff utelukket for tilfeller hvor opplysningssvikten ikke medfører en mulighet for skattefordel, men er av en slik art at den likevel fremstår som straffverdig.

¹⁵⁹ NOU 2003:7 pkt. 14.1.

¹⁶⁰ Ot.prp.nr.22 (2008-2009) s. 335.

Basert på de kildene som foreligger, mener jeg vilkåret «kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler» ikke vil være oppfylt når skattyter får medhold i sin forståelse av det materielle skatterettslige spørsmål. En slik løsning medfører at det må stilles opp klare retningslinjer for når en opplysning er «relevant» for det materielle spørsmål og når spørsmålet er tilstrekkelig tvilsomt. Rettskildematerialet på nåværende tidspunkt gir ikke grunnlag til å svare klart på disse spørsmålene, og det kan dermed ikke utledes en fullverdig rettsregel for denne problemstillingen. Videre vil det, i mine øyne, være en logisk brist i en slik tolkning: Opplysningsplikten er ansett for å være knyttet til korrekt anvendelse av gjeldende rett, uavhengig av skattyters forståelse. Det er naturlig å da også knytte en mulig skattefordel til det som er korrekt anvendelse av den materielle skatterett.

8.3.3 Kan en skattefordel veies opp med en tilsvarende «skatteulempe»?

Selv om skattyter har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» på et punkt i selvangivelsen, og dette isolert sett kan gi en skattefordel, kan det være at skattyter samtidig har gitt en «uriktig» eller «ufullstendig» opplysning som vil føre til en «skatteulempe». Et veldig enkelt eksempel er der skattyter oppgir en skattepliktig inntekt 1000 kroner for høyt, men samtidig oppgir en fradragsberettiget utgift 1000 kroner for lavt. La oss videre legge til grunn at begge feilene skyldes at skattyter har benyttet en uriktig verdsettelsesmetode. Et annet tilfelle er der skattyter har hatt muligheten til å få for eksempel et tilsvarende fradrag på en annen (lovlig) måte enn det som er oppgitt. Kan opplysningssvikten her anses for å ha medført en skattefordel?

Et eksempel fra rettspraksis har vi i Rt. 1997 s. 1117: Skattyter investerte i 1989 kr 880.000 i kommandittselskapet K/S Maurfinn. Omkring årsskiftet 89/90 innså skattyter at selskapet var «teknisk konkurs» og at investeringen var tapt. Da skattyter i mars 1990 skulle fylle ut selvangivelsen for 1989 hadde han ikke fått regnskapet til KSet. Etter purringer fikk han en datautskrift av det foreløpige årsoppgjøret. På datautskriften var alle utgiftsgruppene skrevet ut som positive størrelser, mens inntektspostene ble skrevet ut med et minustegn

foran. Utskriftene endte med «Årsoverskudd -2.423.957,55». Både skattyter og hans regnskapsfører leste datautskriftene slik at dette var et underskudd hos KSet, og skattyter oppførte på denne bakgrunn et uriktig fradrag for sin andel.

Et av spørsmålene i saken var om opplysningene kunne ha ført til for lavt fastsatt skatt. Skattyter mente at han hadde krav på avskrivninger på sin andel som kommandittist med et beløp som var større enn det feilaktige fremførbare underskuddet. Denne anførselen førte ikke frem: Underskuddet kunne føre til lavere skatt fordi et ikke-fremsatt krav på avskrivninger etter gjeldende regler kunne benyttes i etterfølgende år, og det var derfor ikke to alternative grunnlag. Avgjørelsen måtte basere seg på hva skattyter faktisk har krevd.

Avgjørelsen er forstått slik at det anses for å foreligge skattemessige fordeler selv om skattyter har andre grunnlag for en reduksjon i skatten.¹⁶¹ Tilfellet er ikke et rent eksempel på problemstillingen, men er illustrerende likevel: Det avgjørende må være om opplysningssvikten kan føre til en skattefordel basert på de øvrige opplysninger og krav som skattyter har angitt. Skattyter kan ikke i ettertid «redde seg ut av» en opplysningssvikt ved å senere komme trekkende med for eksempel et fradrag han ikke har gjort gjeldende.

Straffebestemmelsene i dansk rett er noe annerledes på dette punkt. Det er etter dansk rett den samlede inntekt eller formue som må være for lavt angitt. Dette betyr at en uriktig opplysning på inntektssiden kan veies opp med en fradragsberettiget utgift som ikke er medregnet, og som overstiger feilen på inntektssiden.¹⁶² Forutsetningen er imidlertid at han

¹⁶¹ Per Helge Stoveland i Norsk lovkommentar, note 460 til lignl. § 10-2. I samme retning går departementet i Ot.prp.nr.21 (1991-1992) s. 41, som presiserer at det vil være et straffutmålingsmoment om skattyter totalt sett ikke har fått større fordel enn han kunne fått på lovlig måte.

¹⁶² *Lærebog om indkomst skat* (2011) s. 1259. Om dette er annerledes hvor fradraget også kan benyttes i senere år, er ikke drøftet.

unnlot å føre opp inntekten nettopp fordi han samtidig ikke krevde det tilsvarende fradraget.¹⁶³

8.4 Bør vilkåret «kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler» i lignl. § 12-1 nr. 1 litra a fjernes?

Morten Eriksen foreslo i NOU 2003:7 at vilkåret om at opplysningssvikten må kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler i lignl. § 12-1 nr. 1 litra a, burde fjernes. I dette avsnittet vil jeg se nærmere på hvilke hensyn som taler for og i mot en slik løsning.

En sterk kobling mellom opplysningsplikten og forståelsen av den materielle skatterett, anses av Eriksen som problematisk ikke bare fordi avgjørelsen av det materielle spørsmål vil virke som et straffbarhetsvilkår. Det er ifølge Eriksen uheldig også fordi man risikerer at saken trekker ut i lang tid: En skattyter som hevder en avvikende forståelse av det materielle spørsmål, kan få denne forståelsen overprøvd av domstolene, med den forsinkelse det vil medføre. Dette gjelder uavhengig av holdbarheten av skattyters påstand, og man risikerer dermed store forsinkelser også i saker hvor det ikke er tvil om hvordan den materielle skatterett skal forstås. Et alternativ til dette er selvfølgelig å la det versere to saker for domstolene parallelt, en straffesak og en sivil sak. I større saker de siste årene (Transocean-saken og Nerdrum-saken), har dette vært den valgte løsning. Dette er imidlertid heller ikke helt heldig, da man ved en slik løsning risikerer at straffesaken og den sivile saken faller ned på to ulike løsninger av det materielle skattespørsmålet. Dette kan til en viss grad avhjelpes ved at man lar det være et straffutmålingsmoment hvorvidt opplysningssvikten faktisk har ført til en skatteunndragelse eller ikke.

Et hensyn som taler mot å fjerne vilkåret er at det ikke vil være samsvar med § 10-2 nr. 1: Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt er den skatt som kunne vært unndratt¹⁶⁴, og for ileggelse av tilleggsskatt må derfor denne muligheten ha foreligget.

¹⁶³ Pedersen (2009) s. 259.

Videre må en spørre om den preventive effekten blir bedre ved å fjerne vilkåret. Hvis en kun ser på tilfellene hvor skattyter forsettlig gir «uriktige eller ufullstendige opplysninger», er nok effekten liten: Formålet med opplysningssvikten er å oppnå en skattefordel, og skattyter tar en kalkulert risiko sett hen til hvilke fordeler og ulemper hans handlemåte kan medføre. Man kan legge til grunn at opplysningssvikten ikke ville funnet sted dersom skattyter var klar over at svikten ikke ville kunne resultere i en skattefordel. Det er neppe avgjørende for skattyter at han ikke kan straffes dersom hans synspunkt på den materielle skatterett ikke fører frem.

For «etterbeskatning» etter svensk rett er det krav om at et vedtak er blitt uriktig, eller ikke er blitt fattet, som følge av at det er gitt «uriktig oppgift». Den uriktige eller ufullstendige opplysningen må altså ha medført at skattevedtaket har blitt uriktig. Det er derimot etter ordlyden ikke oppstilt et slikt vilkår for ileggelse av «skattetillägg» ved «uriktig oppgift». Begrunnelsen for skillet er reglens ulike formål: Reglene om «eftertaxering» skal sikre at skattyter ikke uten god grunn får endret et vedtak i sin disfavør etter lang tid. «Skattetilläggets» funksjon er å sikre at skattyter overholder sin opplysningsplikt - opplysningssvikt skal derfor i prinsippet medføre «skattetillägg», uavhengig av om den rent faktisk fører til en skattefordel.¹⁶⁵ Verdt å merke seg er at beregningsgrunnlaget for «skattetillägg» også etter svensk rett er den skatt som kunne vært unndratt, SFL § 11, kap. 49. Sveriges regel om «skattetillägg» ser altså ut til å ha den regelen som Eriksen, og det er vel disse hensyn Eriksen er inne på når han mener kravet bør fjernes i straffebestemmelsen.

Den svenske straffebestemmelsen i Skattebrottslagen § 2 har imidlertid som vilkår at opplysningssvikten medfører en «fare» for en skattefordel for skattyter selv eller noen annen. Det er antatt at «fare» innebærer at det må foreligge en betydelig risiko for at

¹⁶⁴ Lignl. § 10-4 nr. 1.

¹⁶⁵ Almgren (2006) s. 41.

opplysningssvikten ville medføre en skattefordel¹⁶⁶. For eksempel vil vilkåret om «fare» normalt ikke være oppfylt hvis opplysningssvikten gjelder informasjon som er omfattet av tredjeparts obligatoriske avgivelse av kontrollopplysninger.¹⁶⁷ Det fremgår ikke av motivene til bestemmelsen hvorvidt vilkåret er oppfylt når han får medhold i det materielle spørsmål. Kravet om at faren må innebære en betydelig risiko taler imidlertid for at vilkåret ikke er oppfylt i disse tilfellene.

Jeg mener etter dette at vilkåret «kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler» bør bli stående, og at det må forstås slik at det ikke kan ilegges tilleggsskatt og straff når skattyter får medhold i det materielle spørsmålet.¹⁶⁸ Den mulige skattefordelen utgjør som nevnt beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt, og en fjerning av vilkåret vil derfor ikke ha noen reell betydning for denne sanksjonen. Jeg mener en opplysningssvikt som ikke kan sanksjoneres med tilleggsskatt, heller ikke bør medføre straffansvar. Videre mener jeg det ikke vil virke mer preventivt enn den løsningen vi har i dag. I denne sammenheng er det relevant å se hen til at dette vilkåret også gjelder for straffebestemmelsen i svensk rett, som møter de aller fleste av de samme utfordringene som vi gjør her.

¹⁶⁶ Prop. 1971:10 s. 255.

¹⁶⁷ Kazimir Åberg i Karnov Sveriges lovkommentar, note 12 til SBL § 2.

¹⁶⁸ Se om dette i 8.3.2.1.

Litteraturliste

Litteratur

Bøker

Norske

Andenæs, Johs. *Alminnelig strafferett*. 5. utgave, ved Magnus Matningsdal og Georg Frederik Rieber-Mohn. Oslo, 2004.

Banoun, Bettina. *Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen*. I: Festskrift til Frederik Zimmer. Oslo, 2014, s. 29-50.

Gripsrud, Jostein. *Mediekultur, mediesamfunn*. 3. utgave. Oslo, 2007.

Norseth, Kjetil. *Vilkår for ileggelse av tilleggsskatt*. Oslo, 1992.

Ole Gjems-Onstad. *Norsk Bedriftsskatterett*. 8. utgave. Oslo, 2012.

Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 7. utgave. Oslo, 2014.

Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 6. utgave. Oslo, 2009.

Svenske

Almgren, Karin og Leidhammar, Börje. *Skattetillägg och skattebrott*. Stockholm, 2006.

Almgren, Karin og Leidhammar, Börje. *Skatteprocessen*. Stockholm, 2012.

Holmquist, Rolf og Lindmark, Johan. *Skatt och skattebrott*. Stockholm, 2012.

Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Del 1 og 2. Lodin, Sven-Olof...[et al]. 12. utgave. Lund 2011.

Danske

Pedersen, Jan. *Skatte & avgiftsstrafferet*. København, 2009.

Lærebog om indkomst skat. Michelsen, Aage...[et al]. 14. utgave. København, 2011.

Tidsskrifter

Norske

Banoun, Bettina. *Rett, plikt og effektivitet i skattesaker*. I: Lov og Rett 2004, s 245 (Sitert fra Lovdata).

Moljord, Kåre I. *Uriktige eller ufullstendige opplysninger og tilleggsskatt*. I: Skatterett 1994 nr. 12, s. 99-125 (Sisert fra Lovdata).

Zimmer, Frederik. *Domscommentar Høyesterettsdommer i skattesaker 1997 – Del 2*. I: Skatterett 1998 (Sisert fra Lovdata).

Zimmer, Frederik. *Skatteparadis – noen skatterettslige problemstillinger*. I: Lov og Rett 2012, s. 220-239 (Sisert fra Lovdata).

Svenske

Almendal, Teresa Simon. *Påförande av skattetillägg och tillämping av skatteflyktslagen – hur är det möjligt?* I: Skattenytt 2010 s. 644-656. (Sisert fra Karnov Sverige).

Gäverth, Leif. *Oriktig uppgift eller utredningsskyldighet*. I: Skattenytt 2005, s.704 (Sisert fra Karnov Sverige).

Hultqvist, Anders. *Skattetillägget – dags för en utvärdering och reformering, igjen!* I: Svensk skattetidning 2008 s.142-152. (Sisert fra www.hultqvist.se).

Lovkommentarer

Karnov Danmark, lovkommentar til Skattekontrollloven av Mette Holm Høgsbro.

Karnov Sverige, lovkommentar til skattebrottslagen.

Norsk lovkommentar, Gyldendal rettdata.

Domsregister

Høyesterett

Rt 1970 s. 1235

Rt. 1983 s. 1222

Rt. 1990 s. 988

Rt. 1991 s. 741

Rt. 1991 s. 1008

Rt. 1992 s. 504 (Factoring Finans)

Rt. 1992 s. 1588 (Loffland)

Rt. 1995 s. 1883 (Slørdahl)

Rt. 1996 s. 932 (Hald)
Rt. 1997 s. 860 (Heerema)
Rt. 1997 s. 1430 (Elf)
Rt. 1999 s. 223
Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes)
Rt. 1999 s. 1980 (Møller)
Rt. 2000 s. 996 (Böhler)
Rt. 2006 s. 333 (X Eiendom)
Rt. 2006 s. 1232 (Telenor)
Rt. 2006 s. 1598
Rt. 2007 s. 209(Hex)
Rt. 2007 s. 360 (Lyse Energi)
Rt. 2008 s. 1409
Rt. 2009 s. 813(Gaard/Tveit)
Rt. 2012 s.1648(Statoil)

Lagmannsrettene

LE-1992-2923 (Utv. 1994 s. 472)
LB-2000-3732 (Utv. 2001 s. 1326)
LA-2001-748 (Utv. 2002 s. 736)
LA-2002-553 (Utv. 2003 s. 49)
LB-2002-460 (Utv. 2003 s. 1364)
LB-2002-254 og LB-2002-256 (Utv. 2003 s. 281)
LG-2003-4534 (Utv. 2004 s. 937)
LE-2005-169441 (Utv. 2006 s. 11, RG. 2006 s. 11)
LG-2005-68659 (Utv. 2006 s. 256)
LB-2010-164565 (Utv. 2012 s. 55)
LF-2012-157368 (Utv. 2013 s. 1247)
LB-2012-97639 (Utv. 2013 s. 1668)

Tingrettene

TOSLO-2007-180130 (Utv. 2008 s. 1259)

TOSLO-2007-184359 (Utv. 2008 s. 1658)

TOSLO-2009-95669 (Utv. 2010 s. 955)

TOSLO-2012-97674 (Utv. 2013 s. 1084)

Svenske avgjørelser

RÅ 1986 ref. 98

RÅ 2002 not. 117

RÅ 2004 ref. 51

Danske avgjørelser

Domme i skattesager nr. 453(Københavns byrets dom av 16.12.1966)

Lovregister

Norske lover

Lov av 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (Forvaltningsloven)

Lov av 13 juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (Ligningsloven)

Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (Skatteloven)

Lov av 20. mai 2005 nr. 28 om straff (Straffeloven 2005)

Lov av 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (Skattebetalingsloven)

Svenske lover

Skattebrottslag (1971:69)

Skatteflyktslag (1995:575)

Skatteförfarandelag (2011:1244)

Brottsbalk (1982:700)

Danske lover

Lovbekentgørelse 2013-10-31 nr. 1264 om skattekontrol (Skattekontrolloven)

Lovbekengørelse 2014-04-22 nr. 433 (Forvaltningsloven)

Lovbekentgørelse 2011-02-23 nr. 175 om skatteforvaltning (Skatteforvaltningsloven)

Forarbeider

Norske forarbeider

Offentlige utredninger

NOU 2003:7 Tilleggsskatt m.m.

NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser.

Proposisjoner

Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) Om ligningslov og endringer i andre lover.

Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) Om lov om straff (straffeloven).

Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)

Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) Om lov om endringer i straffeloven 20. mai 2005 nr. 28.

Prop. 1 L (2009-2010) Skatte- og avgiftsopplegget 2010 mv. – lovendringer.

Svenske forarbeider

Prop. 1989/90:74

Prop. 2010/11:165

Prop. 1971:10 med förslag til skattebrottslag, m.m.

Annet:

Lignings-ABC 2013